

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

DPH u intrakomunitárních dodávek zboží s praktickou aplikací

VAT on Intra-Community Supplies of Goods with the Practical Application

Student: Bc. Patricie Stonawská

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Patricie Stonawská**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 02 Účetnictví a daně
Téma: **DPH u intrakomunitárních dodávek zboží s praktickou aplikací**
VAT on Intra-Community Supplies of Goods with the Practical Application

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Základní pojmy z oblasti daní a DPH
 3. DPH u intrakomunitárních dodávek zboží
 4. Uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek zboží v příkladech
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


- DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.
- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

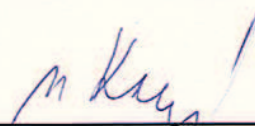
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



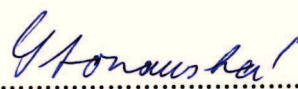
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci včetně všech příloh zpracovala samostatně na základě uvedené literatury a konzultací s vedoucí diplomové práce.“

V Ostravě 22. dubna 2013


.....
Bc. Patricie Stonawská

Poděkování

Tímto bych zde chtěla poděkovat vedoucí diplomové práce Ing. Kateřině Randové za profesionální a aktivní pomoc při zpracování této diplomové práce.

OBSAH:

1. Úvod	6
2. Základní pojmy z oblasti daní a DPH	8
2.1 Definice pojmu daň	8
2.2 Daňová soustava ČR	8
2.2.1 Přímé daně	9
2.2.2 Nepřímé daně	9
2.3 Daň z přidané hodnoty	10
2.3.1 Výhody a nevýhody DPH	11
2.3.2 Základní pojmy	11
2.3.3 Daňové subjekty	12
2.3.4 Předmět daně	15
2.3.5 Sazba daně	16
2.3.6 Zdaňovací období	17
2.3.7 Místo plnění	18
2.3.8 Plátcí daně	20
2.3.9 Registrace OPD se sídlem a místem podnikání v tuzemsku	21
2.3.10 Registrace ORD v jiném členském státě nebo ZOPD	22
2.3.11 Daňové doklady	23
2.3.12 DPH a vykazování	26
2.3.13 Daň a nárok na odpočet daně	28
2.3.14 DPH v účetnictví	30
3. DPH u intrakomunitárních dodávek zboží	31
3.1 Dodání zboží do jiného členského státu	31
3.1.1 Místo plnění	31
3.1.2 Plnění osvobozená od daně	31
3.1.3 Povinnost priznat daň	33
3.1.4 Daňové doklady	33
3.2 Pořízení zboží z jiného členského státu	33
3.2.1 Místo plnění	34
3.2.2 Plnění osvobozená od daně	34
3.2.3 Povinnost priznat daň	35
3.2.4 Daňové doklady	35
3.3 Přemístění obchodního majetku	36

3.4	Přemístění zboží	37
3.4.1	Přemístění zboží do tuzemska	37
3.4.2	Přemístění zboží z tuzemska	39
3.5	Třístranný obchod	40
3.5.1	Vymezení třístranného obchodu	40
3.5.2	Účastníci třístranného obchodu	41
3.6	Zasílání zboží	42
3.6.1	Základní charakteristika plnění	42
3.6.2	Místo plnění a povinnost přiznat daň	43
3.7	Specifické případy intrakomunitárních plnění	44
3.7.1	Zvláštní režimy při dodání a pořízení zboží v rámci EU	44
3.7.2	Dodání a pořízení zahraničního zboží	45
3.7.3	Dodání a pořízení nových dopravních prostředků	46
4.	Uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek zboží v příkladech	48
4.1	Charakteristika obchodní společnosti	48
4.2	Dodání zboží do jiného členského státu v příkladech	49
4.3	Pořízení zboží z jiného členského státu v příkladech	54
4.4	Návrhy a doporučení společnosti BPS Interiér, s.r.o.	60
4.4.1	Možnost zrušení registrace k dani	60
4.4.2	Ručení za nespolehlivého plátce	61
4.4.3	Daňové doklady v elektronické podobě	63
5.	Závěr	65
	Seznam použité literatury	69
	Seznam zkratk	71
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. ÚVOD

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) se již dlouhá léta podílí největší měrou na daňových příjmech státního rozpočtu, přičemž část výnosu daně je dále přerozdělována dle rozpočtového určení daní také krajům a obcím. Díky své výnosnosti je tak DPH základním prvkem daňové soustavy České republiky (dále jen „ČR“).

DPH se u nás začala poprvé vybírat od roku 1993, do konce roku 1992 byla u nás na zboží uplatňována daň z obratu. Od svého vzniku zákon o DPH prošel mnoha změnami, z nichž bezesporu největší nastaly po vstupu ČR do Evropské unie (dále jen „EU“), tedy od 1. května 2004. Vstupem do EU se ČR stala součástí celního území Evropského společenství a výměna zboží mezi ČR a jinými členskými státy přestala být z hlediska DPH považována za zahraniční obchod. Výměna zboží se státy mimo EU začala být označována jako obchod se třetími zeměmi. Tyto dvě zásadní změny ovlivnily takřka celý zákon o DPH.

Směrnicí Rady z roku 1967, kterou se země EU zavázaly, došlo k ustanovení, že DPH bude jedinou všeobecnou obratovou daní ze spotřeby vybíraná na jejich území. Výše sazeb daně byla ponechána v kompetenci jednotlivých zemí v rámci mantinelů daných směrnicí EU. DPH je tedy stěžejním výnosem státního rozpočtu nejen v ČR, ale i v ostatních zemích EU, a právě z toho důvodu je na harmonizaci této daně ve státech EU kladen velký důraz. V souvislosti s DPH se tak jednotlivé členské státy řídí Směrnicí Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH, ve znění pozdějších předpisů. Tuto směrnici jednotlivé členské země zapracovaly do svých vlastních právních předpisů – v ČR do samostatného zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Ovšem ani tento zákon nezůstal beze změn a od svého vzniku dodnes byl již více než dvacetkrát novelizován. Příkladně poslední rozsáhlá novelizace tohoto zákona proběhla ke konci roku 2012, kdy s účinností od 1. ledna 2013 vstoupila v platnost novela č. 500/2012 Sb. – tzv. protischodkový balíček, která jednak zahrnuje zvýšení základní daně z 20 % na 21 % a zvýšení snížené sazby daně z 14 % na 15 %, tak také přeřazení některých zboží ze snížené sazby do základní sazby daně, např. dětské pleny a některé zdravotnické prostředky. Dále od 1. ledna 2013 vstoupila v platnost další novela týkající se DPH, novela č. 502/2012 Sb. – tzv. technická novela o DPH, která především řeší technické změny v oblasti DPH, jako např. pravidla fakturace, změny v daňových dokladech, povinnost zveřejňování bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost jako prevence proti daňovým únikům v oblasti DPH, změny ve vymezení a registraci plátců daně a další. Touto novelou dochází k implementaci nových směrnic novelizující Směrnicí o společném systému DPH do ZDPH (1).

Tato diplomová práce je zaměřena především na problematiku intrakomunitárních dodávek zboží. Práce je rozdělena do tří stěžejních kapitol, z nichž kapitoly Základní pojmy z oblasti daní a DPH a DPH u intrakomunitárních dodávek zboží obsahují teoretické aspekty uvedené problematiky a kapitola Uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek v příkladech je zaměřena na praktickou aplikaci tématu. Teoretická část práce obsahuje jednak obecné vymezení základních pojmů z oblasti DPH, tak také podrobné vymezení problematiky intrakomunitárních dodávek zboží. Praktická část diplomové práce pak obsahuje konkrétní příklady z praxe aplikované na konkrétní společnosti včetně řešení, návrhů a doporučení. Vzhledem k rozsáhlým změnám týkajících se DPH, které byly na konci roku 2012 schváleny vládou, řeší tato práce i dopad těchto změn na povinnosti plátců daně. Celá práce je zpracována k platnému právnímu stavu ke dni 1. března 2013.

Cílem diplomové práce je analyzovat uplatňování DPH se zaměřením na specifika intrakomunitárních dodávek zboží včetně aplikace dané problematiky na konkrétních příkladech spolu s návrhy jejich řešení a porovnání hlavních změn v oblasti DPH mezi lety 2012 a 2013.

2. ZÁKLADNÍ POJMY Z OBLASTI DANÍ A DPH

2.1 DEFINICE POJMU DAŇ

Jednotnou definici pojmu daň nenalezneme v žádném právním předpise, přesto praktický význam tohoto slova zná téměř každý z nás. Z ekonomického hlediska je daň nejčastěji definována jako platba do veřejného rozpočtu, která je povinná, neekvivalentní a nenávratná. Znamená to, že daň musí zaplatit každý podle zákonem daných pravidel, přičemž jejím zaplacením nevzniká plátcí žádný nárok na získání konkrétní protihodnoty z veřejného rozpočtu a ani neexistuje nárok na navrácení zaplacených prostředků v budoucnosti (2).

Ve smyslu daňového řádu je daň chápána v poněkud širším pojetí, kdy zahrnuje také poplatky, odvody za porušení kázně a další.

Z právního hlediska je daň platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění (3 s. 154).

Důvodem existence daní je financování funkcí státu a veřejného sektoru. Každý stát pro zajištění všech svých činností nutně potřebuje značné finanční prostředky. Tyto prostředky získává především prostřednictvím daní. Známý americký státník Benjamin Franklin řekl: *„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“* Z toho je zřejmé, že i před několika stoletími byly daně pro lidi stejně nevyhnutelné jako dnes. Kdybychom se však podívali ještě hlouběji do minulosti, zjistíme, že daně nejrůznějších forem existovaly od nepaměti všude tam, kde byla existence prvních států, měst a jakýchkoli jiných správních zřízení. Tyto daně však nebyly ve stejné formě, jak je známe dnes, zpočátku to byly nepravidelné, nahodilé platby, mnohdy i v naturální podobě, avšak jedno s našimi dnešními daněmi měly společné – byly to povinné, nenávratné platby do rozpočtu státu nebo města, které v drtivé většině případů stejně jako dnes nezajišťovaly jejich poplatníkům žádné konkrétní protihodnoty nebo protislužby.

2.2 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR

Daňová soustava v ČR, jak ji známe dnes, prošla mnoha změnami, z nichž vůbec největší změny proběhly až v 90. letech minulého století. Výrazné politické změny, které nastaly po roce 1989, si vyžádaly komplexní daňovou reformu, a tak v následujících letech vznikl zcela nový daňový systém, který byl po rozdělení Československa od 1. ledna 1993 převzat do právního systému ČR. Přestože od svého vzniku tento daňový systém prošel mnohými

změnami, zůstává platný až dodnes. Daně vybírané na území ČR je možno rozčlenit do dvou základních skupin, a to na daně přímé a daně nepřímé.

2.2.1 PŘÍMÉ DANĚ

Přímé daně zdaňují konkrétního poplatníka na základě jeho příjmů nebo jeho majetkových poměrů přímo – tzn. daňovou povinnost nelze přenést na jinou osobu, protože u těchto daní je zpravidla osoba plátce a osoba poplatníka stejná. Daňová soustava ČR v současnosti zahrnuje tyto přímé daně, a to důchodové a majetkové. Důchodové daně členíme na:

- daň z příjmů fyzických osob;
- daň z příjmů právnických osob.

Majetkové daně pak obecně členíme do tří skupin, a to:

- daň z nemovitostí, která se zahrnuje daň z pozemků a daň ze staveb;
- tzv. trojdaň, zahrnující daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí;
- silniční daň.

2.2.2 NEPŘÍMÉ DANĚ

Nepřímé daně jsou charakteristické tím, že je státu odvádí jiná osoba (plátce), než ta, která je dani podrobena (poplatník). Rozhodujícím momentem pro zdanění je nákup nebo spotřeba. Nepřímé daně jsou obsaženy v ceně statků a služeb nakupovaných poplatníkem, který tyto daně hradí v rámci úhrady své spotřeby. Právě tato skutečnost, a to, že daň je zahrnutá v ceně zboží a poplatník ji na první pohled nevidí, představuje velké pozitivum nepřímých daní. Zvýšení nepřímých daní díky tomu nepůsobí na chování poplatníků tak demotivujícím způsobem, jaký je možno pozorovat u zvýšení přímých daní. V podstatě ale nejde o nic jiného než o čistě psychologický efekt.

Nepřímé daně v drtivé většině nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka, protože jsou vyměřeny ve stejné výši jak pro poplatníky s vysokými příjmy, tak pro poplatníky s příjmy nízkými, což je určitým negativem těchto daní. Další nevýhodou nepřímých daní je i fakt, že jejich změny ve většině případů způsobují změny úrovně cenové hladiny (4). Nepřímé daně v soustavě daní ČR dělíme do dvou základních skupin a to: daně ze spotřeby a daně energetické. Daně ze spotřeby pak zahrnují:

- DPH;
- spotřební daň.

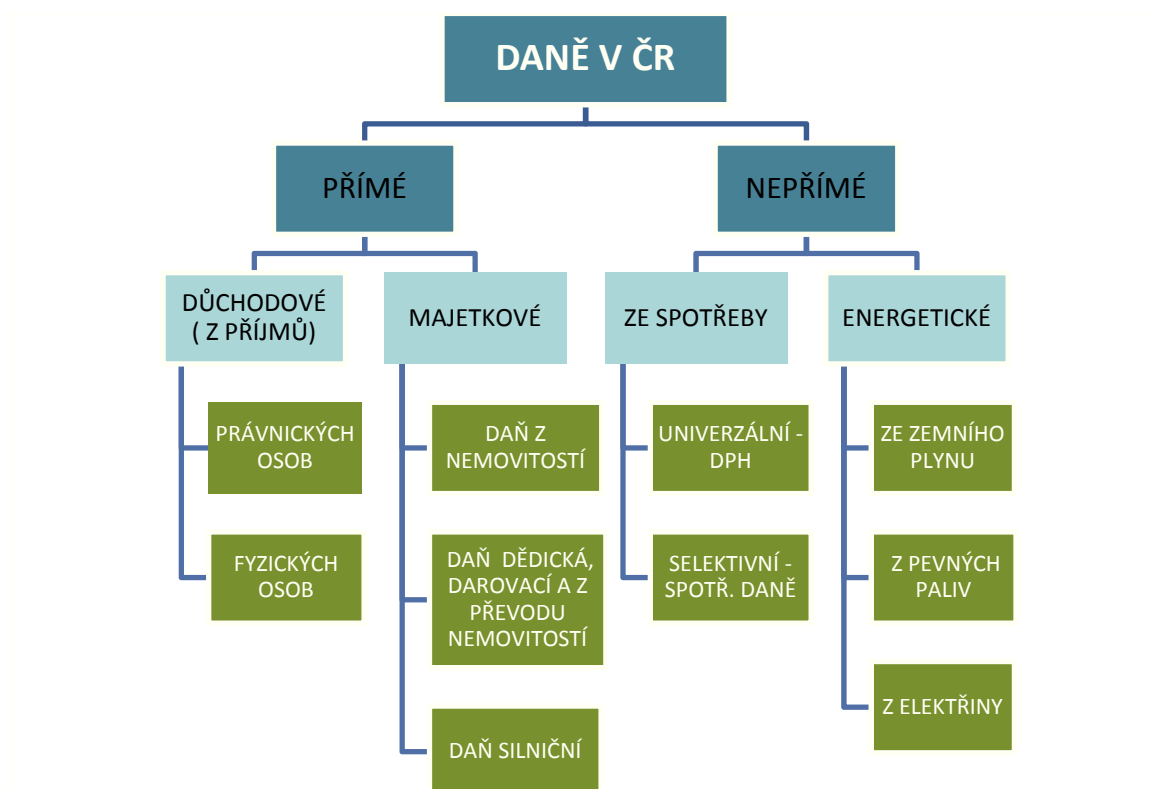
Energetické daně zahrnují:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů;
- daň z pevných paliv;
- daň z elektřiny.

U daní ze spotřeby jak napovídá název podléhá dani spotřeba statků a služeb, přičemž zásadní rozdíl je v tom, že spotřební daň je selektivní daní, neboť je uvalena pouze na určité komodity, oproti tomu DPH je daní univerzální, je totiž až na několik výjimek uvalena na veškeré statky a služby.

Podrobnější členění daňové soustavy ČR ukazuje níže uvedené schéma.

Obr. č. 2.1: Členění daní v ČR dle platných právních předpisů



Zdroj: (4). Vlastní zpracování.

2.3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

DPH je daň univerzální, která je uvalena pouze na přidanou hodnotu. Znamená to, že princip DPH spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší (kolik k hodnotě přidá). Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního

rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může daň být vrácena. Z právního hlediska bychom DPH mohli zařadit mezi daně in rem (latinsky „in rem“ znamená „na věc“), které se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka (5).

2.3.1 VÝHODY A NEVÝHODY DPH

K největším pozitivům DPH patří:

- neutralita, a to proto, že DPH nezvýhodňuje žádnou výrobní aktivitu;
- snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, a to proto, že daň je uvalena pouze na přidanou hodnotu vytvořenou v tuzemsku a tím je tato daň neutrální i vůči zahraničnímu obchodu a vytváří tak rovné podmínky konkurence na zahraničních trzích, dovoz zboží z třetích zemí je přitom zdaňován ve stejné výši jako tuzemské zboží a export zdaňován není;
- transparentnost, což znamená, že DPH podléhá nejen zboží, ale i služby;
- výnosnost pro státní příjmy, a to ve všech zemích, kde je DPH zavedena;
- odolnost vůči daňovým únikům, je-li systém daně dobře promyšlený a důsledně realizovaný, pak nutí k daňové disciplíně a poměrně účinně zabraňuje daňovým únikům.

Mezi nevýhody DPH patří především její velká administrativní náročnost představující jednak složitý systém její evidence, ale také velké nároky na znalost právních předpisů. Jako ostatní nepřímé daně, ovlivňuje DPH ceny statků a služeb a při zvýšení sazby vyvolává tato změna zvýšení inflace v celé ekonomice (6 s. 178 - 179).

2.3.2 ZÁKLADNÍ POJMY

ZDPH vymezuje základní pojmy v § 4, avšak v samotném ZDPH můžeme najít celou řadu pojmů, které tento zákon nevysvětluje. V těchto případech je pak vhodné hledat význam pojmů v dalších zákonech. Pro vysvětlení zde uvedeme alespoň některé základní pojmy.

Daň na vstupu

Jedná se o daň uplatněnou plátcem za zdanitelné plnění nebo zaplacená plátcem vztahující se k tomuto plnění.

Daň na výstupu

Daní na výstupu rozumíme daň uplatněnou plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění.

Vlastní daňová povinnost

Vlastní daňová povinnost nastává v případě, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období.

Nadměrný odpočet

Nastává v případech, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období.

Správce daně

Správce daně rozumíme příslušný finanční úřad, přičemž při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad.

Provozovna

Provozovnou je podle novelizovaného písmene k) odst. 1 § 4 ZDPH se provozovnou rozumí organizační složka OPD, která může uskutečňovat dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby, protože je dostatečně stálá a má vhodné personální i technické zdroje.

2.3.3 DAŇOVÉ SUBJEKTY

Daňovým subjektem je dle daňového řádu fyzická nebo právnická osoba, která má ze zákona povinnost odvádět daň.

Osoby povinné k dani

Základní rozdělení osob povinných k dani (dále jen „OPD“) vymezuje § 5 ZDPH. Jedná se o tyto osoby:

- fyzické a právnické osoby uskutečňující ekonomické činnosti;
- právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, avšak v rámci svého působení uskutečňují ekonomické činnosti;
- subjekty veřejné správy (územní samosprávné celky a organizační složky, které jsou účetní jednotkou), pokud uskutečňují činnosti vyjmenované v příloze č. 1 ZDPH, popřípadě pokud uskutečňují činnosti, které vedou k výraznému narušování hospodářské soutěže, a to ode dne vydání právní moci vydaného rozhodnutí.

OPD nemusí být jen tuzemská osoba, ale může se jednat i o osoby, které nemají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, např. osoba registrovaná k dani (dále jen „ORD“) v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani (dále jen „ZOPD“). ORD v jiném členském státě je podle § 4 odst. 1 písm. g) osoba, které bylo v rámci obchodování mezi členskými státy pro účely DPH přiděleno daňové identifikační číslo (dále

jen „DIČ“). ZOPD vymezuje zákon v § 4 odst. 1 písm. h) jako osobu, která nemá na území Evropských společenství sídlo, místo podnikání ani místo pobytu. Tyto osoby se za určitých okolností mohou stát plátcí DPH, ať už dobrovolně nebo na základě jim uložené zákonné povinnosti.

Ekonomickou činností se pro účely ZDPH rozumí soustavná, nikoliv nahodilá činnost, kterou OPD uskutečňuje samostatně. Jedná se o činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a činností vykonávaných podle zvláštních právních předpisů. Za ekonomickou činnost je považováno i využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, a to v případech, pokud je tento majetek využíván soustavně. Zákon o DPH nevymezuje pojem soustavná činnost, z toho důvodu může být v některých případech obtížné určit hranici, kdy se jedná o činnost nahodilou a kdy už o činnost soustavnou. Za soustavnou činnost se však jednoznačně považuje sezónní prodej.

Za samostatně a soustavně vykonávanou ekonomickou činnost zákon o DPH nepovažuje činnosti zaměstnanců na základě pracovně právních vztahů a činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti nebo za autorské příspěvky.

Identifikované osoby

Od 1. ledna 2013 byl tzv. technickou novelou ZDPH vymezen zcela nový daňový subjekt, a to identifikovaná osoba. Prakticky se identifikovanou osobou stává OPD, která není plátcem daně nebo právnická osoba nepovinná k dani, a to pouze v zákonem taxativně vymezených případech.

Do konce roku 2012 existovalo mnoho důvodů, při nichž se OPD musela stát plátcem daně, bez ohledu na to, zda překročila limit obratu ve výši 1 000 000 Kč či nikoliv. Technickou novelou tak měli zákonodárci snahu odstranit určité znevýhodnění OPD, neplátců daně, jež se musely povinně registrovat k dani při těchto transakcích:

- pořízení zboží z jiného členského státu, jež překročí hodnotu 326 000 Kč za kalendářní rok;
- při pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně;
- přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku v případě, že se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi;
- přijetí služby od ORD v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby;

- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS od daně osvobozeno.

Od roku 2013 se OPD v těchto uvedených případech nestávají plátcí daně, ale identifikovanými osobami. Pro tyto identifikované osoby platí, že mají povinnost přiznávat DPH pouze při pořízení zboží a přijetí služeb u přeshraničních transakcí, však z hlediska uskutečňování tuzemských plnění se chovají jako neplátcí daně, a to až do té doby, dokud nepřekročí limit obratu podle § 6 ZDPH. Stejně tak se postupuje v případech pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně (7 s. 27).

Identifikovaná osoba je povinna registrovat se k dani do 15 dnů ode dne, v němž se stala identifikovanou osobou a bude jí přiděleno daňové identifikační číslo.

Skupina

Skupinou se podle ustanovení § 5a ZDPH rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátec podle § 95a ZDPH, který vymezuje podmínky skupinové registrace. U osob, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, mohou být součástí skupiny pouze ty jejich části, jež jsou umístěny v tuzemsku. Dále je stanoveno, že žádná osoba nemůže být současně členem více skupin a od roku 2010 navíc doplněno, že člen skupiny nesmí být zároveň ani účastníkem sdružení uzavřeného podle § 829 občanského zákoníku (8 s. 38 – 39).

Spojené osoby představují osoby kapitálově spojené nebo osoby jinak spojené. O kapitálově spojené osoby se jedná v případech, kdy se jedna osoba podílí na základním kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby nejméně 40 %. Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení nebo kontrole se podílí alespoň jedna shodná osoba.

Zákon o DPH tedy umožňuje, aby se skupina spojených osob registrovala jako jeden plátec a je tak z hlediska ZDPH považována za samostatnou OPD. Poté plnění, která si poskytují mezi sebou členové skupiny, nepodléhají dani, což je pro skupinu spojených osob velkou výhodou jak z hlediska toku peněz, tak z hlediska administrativního. Ovšem plnění poskytnutá mezi sebou musí zvlášť evidovat. Za celou skupinu jedná její zastupující člen, avšak za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů však odpovídají všichni členové skupiny společně a nerozdílně (9 s. 44 – 45).

Evidovaná osoba

Evidovanou osobou je podle § 88 ZDPH ZOPD, která:

- nemá na území Evropského společenství (dále jen „ES“) provozovnu;

- není v tuzemsku osobou povinnou přiznat a zaplatit daň (s výjimkou ZOPD, která poskytuje elektronické služby podle zvláštního režimu a zvolila si tuzemsko jako stát identifikace);
- nemá povinnost přiznat a zaplatit daň ani v jiném členském státě;
- při poskytování elektronicky poskytovaných služeb osobě, která není OPD, ale má sídlo nebo místo pobytu na území ES, postupuje podle zvláštního režimu.

Podmínkou je, že podle zvláštního režimu postupuje při poskytnutí všech elektronicky poskytovaných služeb.

Zjednodušeně tedy můžeme shrnout, že zvláštní režim pro poskytování elektronických služeb se týká zahraničních osob sídlících mimo ES, které poskytují elektronické služby na území ES osobám sídlícím na území ES, které ovšem nejsou OPD – tj. konečným spotřebitelům. Zahraniční osoba si při zahájení činnosti zvolí jeden ze států EU (tento stát je označován státem identifikace) a zde vykazuje veškerou agendu spojenou se zdaněním elektronických služeb poskytovaných kdekoli na území ES (10). Pokud si ZOPD zvolí jako stát identifikace ČR, eviduje se u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Tato ZOPD je pak dle § 108 odst. 1, písm. f) povinna přiznat daň v tuzemsku.

2.3.4 PŘEDMĚT DANĚ

Co je předmětem daně vymezuje ZDPH v § 2. Předmětem daně jsou plnění poskytnutá za úplatu, dále je pro vymezení předmětu daně důležité určení místa plnění, v případě, že je místo plnění mimo tuzemsko, plnění není předmětem české daně. Předmětem daně jsou tato plnění:

- dodání zboží OPD za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- převod nemovitosti v tuzemsku OPD za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti;
- poskytnutí služby v tuzemsku OPD za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti;
- dovoz zboží – tedy dovoz ze třetích zemí, a to dovoz s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení zboží z jiného členského státu EU – vztahuje se na pořízení zboží za úplatu uskutečněné v tuzemsku buď OPD v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, přičemž dodavatelem je ORD v jiném členském státě;

- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani uskutečněné v tuzemsku.

Předmětem daně podle § 2a ZPDH není pořízení zboží z jiného členského státu, kromě pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně a pořízení nového dopravního prostředku, v těchto případech:

- jestliže by dodání tohoto zboží v tuzemsku bylo osvobozeno od daně dle § 68 ZDPH (např. dodání zboží pro zásobení lodí, letadel, dodání zboží nebo poskytnutí služby diplomatické misi, dodání, nájem, oprava nebo údržba námořních lodí a letadel včetně zařízení, aj.), a to bez ohledu na osobu, která toto pořízení zboží uskutečňuje;
- pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce 326 000 Kč a tato částka nebyla překročena ani v předcházejícím kalendářním roce a současně pokud je pořízení zboží uskutečněno OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, nebo OPD, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo OPD, na níž se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo osvobozenou osobou, která není plátem daně, popř. právnickou osobou nepovinnou k dani;
- jestliže se jedná o pořízení již použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, a to v případě, že je dodáno obchodníkem z jiného členského státu a toto zboží je zároveň předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží. Přičemž obdobný postup se použije rovněž u přechodného režimu pro použité dopravní prostředky nebo u zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou (7 s. 11).

2.3.5 SAZBA DANĚ

U každého zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná v den vzniku povinnosti přiznat daň, která vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, pokud je úplata přijata přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Sazby daně podléhají častým legislativním změnám, jen za posledních 20 let již došlo ke změně sazeb DPH celkem sedmkrát, z nichž poslední změna sazeb vstoupila v platnost 1. ledna 2013 novelou č. 500/2012 Sb. tzv. protischodkovým balíčkem, která upravila sazby daně v § 47 ZDPH u zdanitelných plnění nebo přijatých úplat takto:

- základní sazba daně ve výši 21 % nebo
- snížená sazba daně ve výši 15 %

Přičemž od 1. ledna 2016 by měla vstoupit v platnost jednotná sazba daně pro všechny zboží a služby ve výši 17,5 % (7 s. 85).

Základní sazba daně je přitom uplatňována u naprosté většiny zboží a služeb. Snížená sazba je uplatňována především na tyto druhy zboží a služeb:

- teplo, chlad a zboží uvedené v příloze č. 3 ZDPH (např. potraviny, palivové dřevo, knihy, zvířata, rostliny);
- služby uvedené v příloze č. 2 (např. domácí péče o děti, seniory a zdravotně postižené, kulturní, umělecké a sportovní činnosti, úklidové práce v domácnostech aj.);
- dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4 ZDPH;
- některé druhy výstavby u bytových nebo rodinných domů nebo staveb pro sociální bydlení.

Přitom však od 1. ledna 2013 došlo ke změně seznamu zboží podléhajícího snížené sazbě daně a některé položky podléhající snížené sazbě daně tak začaly podléhat základní sazbě daně, jako např. dětské pleny a některé zdravotní prostředky, které nesplňovaly podmínku, že jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených osob či nemocných. Šlo o výjimky, které byly uvedeny v dřívější příloze č. 1 ZDPH, které jsou podle názoru EU nad rámec výjimek, které umožňuje uplatnit členským státům směrnice o DPH (7 s. 207).

2.3.6 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ

Zdaňovací období je doba, za kterou je plátce daně povinen správci daně podávat daňové přiznání a zaplatit daň. Zdaňovací období je buď měsíční, nebo čtvrtletní, a v obou případech je povinností plátce podat daňové přiznání do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

Do konce roku 2012 bylo zdaňovací období dle § 99 ZDPH kalendářní čtvrtletí, za předpokladu, že obrát plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 mil. Kč. V případě, že obrát plátce dosáhl tohoto limitu, zdaňovacím obdobím byl kalendářní měsíc.

Novelou ZDPH platnou od roku 2013 došlo ke změnám i v této oblasti a samotný § 99 ZDPH byl od základu změněn. Hlavní změna spočívá v tom, že noví plátcí od roku 2013 mají automaticky měsíční zdaňovací období neohledně na výši jejich ročního obrátu. Avšak plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrát za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 mil. Kč, není nespolehlivým plátcem nebo není skupinou. Změnu zdaňovacího období musí oznámit správci daně do konce ledna příslušného kalendářního roku, přičemž však tuto změnu zdaňovacího období nelze učinit pro

kalendářní rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok. Znamená to tedy, že plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím může přechod na čtvrtletní zdaňovací období uskutečnit až od třetího roku, kdy se stal měsíčním plátcem.

2.3.7 MÍSTO PLNĚNÍ

ZDPH v § 7 až 12 místo plnění rozlišuje podle toho, o jaké plnění se jedná. Místo plnění je zde přesně definováno při dodání zboží, převodu nemovitosti, dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu, při zasílání zboží, poskytnutí služby, při pořízení zboží z jiného členského státu a při dovozu zboží.

Místo plnění při dodání zboží

Obecně je dle § 7 odst. 1 – 5 ZDPH za místo plnění při dodání zboží, které je uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, považováno místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

V případě, že je zboží odesláno nebo přepraveno, buď osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání, nebo zmocněnou třetí osobou, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

Stejně pravidlo platí i v případě, že je zboží dodáno na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území ES, za místo plnění se rovněž považuje místo zahájení přepravy, přičemž zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu.

V případě dodávky zboží spojené s jeho instalací nebo montáží, je místem plnění místo, kde je zboží nainstalováno nebo smontováno.

Místo plnění při převodu nemovitosti

Zde zákon v § 7 odst. 6 ZDPH zcela jasně a jednoduše vymezuje místo plnění při převodu nemovitostí. Místem plnění je v těchto případech místo, kde se nemovitost nachází.

Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu

Při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy, jež se nachází na území ES, obchodníkovi, je dle § 7a ZDPH místem plnění sídlo, nebo provozovna obchodníka, které je zboží dodáno. Obchodníkem je OPD, která nakupuje výše uvedené komodity zejména za účelem jejich dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba těchto komodit je zanedbatelná.

Při dodávkách plynu, elektřiny, tepla nebo chladu jiné osobě než obchodníkovi, je místem plnění místo, kde osoba, již je zboží dodáno, toto zboží spotřebuje.

Místo plnění při zasílání zboží

Obecně se za místo plnění při zasílání zboží podle odst. 1 § 8 ZDPH považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.

Avšak podle odst. 2 § 8 ZDPH je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kde jeho odeslání nebo přeprava začíná, a to v případě, že:

- zasílané zboží není předmětem spotřební daně a současně
- celková hodnota zboží, které OPD zaslala do jiného členského státu, kde došlo k ukončení odeslání nebo přepravy zboží, nepřekročila částku 1 140 000 Kč, v případě, že šlo o odeslání z jiného členského státu do tuzemska nebo nepřekročila částku stanovenou jiným členským státem, v případě, že šlo o zboží odeslané nebo přepravené z tuzemska do jiného členského státu.

Místo plnění při poskytnutí služby

Základní pravidlo pro určení místa plnění při poskytnutí služby stanoví § 9 v odst. 1 a 2 ZDPH, podle něhož místem plnění při poskytnutí služby OPD je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. V případě, že je tato služba poskytnuta provozovně OPD, jež se nachází v jiném místě než sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění provozovna. Podle novely ZDPH platné k 1. lednu 2013 se za tuto provozovnu považuje i organizační složka této OPD, která může přijímat a využívat služby poskytované pro potřeby této provozovny.

Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je daná služba poskytnuta prostřednictvím provozovny poskytovatele služby (OPD) nacházející se v jiném místě než její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění rovněž provozovna.

Např. poskytne-li plátce registrovaný v ČR poskytující překladatelské služby prostřednictvím své provozovny v Německu službu z této provozovny osobě nepovinné k dani, je místem plnění místo umístění provozovny. Pokud však poskytne službu OPD ať už ve své provozovně v Německu nebo v některé ze svých provozoven v ČR, místem plnění je vždy místo sídla nebo místo podnikání, popř. místo, kde je umístěna provozovna příjemce té služby.

Kromě toho ZPDH v § 10 až 10i pak dále konkrétně vymezuje místa plnění u specifických druhů poskytnutých služeb.

Místo plnění při dovozu zboží

Za místo plnění při dovozu zboží je dle § 12 ZDPH považován ten členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území ES.

Místo plnění v rámci intrakomunitárních dodávek zboží

Místo plnění je u těchto druhů plnění podrobněji vymezeno v kapitole 3, která je zaměřena na intrakomunitární dodávky zboží.

2.3.8 PLÁTCI DANĚ

Plátcem daně se podle ZDPH může stát pouze OPD. Tato osoba se může stát plátcem DPH ze zákona nebo dobrovolně. Od roku 2008 se za samostatnou OPD považuje i skupina.

OPD se může stát plátcem daně dobrovolně na základě svého vlastního rozhodnutí i v případě, že její obrat nedosahuje obratu pro povinnou registraci ve výši 1 000 000 Kč. Pro toto rozhodnutí může mít OPD nejrůznější ekonomické důvody, kterými jsou nejčastěji obchodní vztahy s plátcí. Po předložení přihlášky k registraci se OPD stává plátcem daně od data účinnosti registrace uvedeného na osvědčení o registraci.

Pokud však OPD uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, plátcem daně se stát nemůže.

Ve většině případů se ale OPD stávají plátcí daně na základě povinnosti, kterou jim ukládá zákon dle § 6 až 6f a § 94 ZDPH. V těchto případech je osoba, která se stala plátcem daně povinná zaregistrovat se k dani, ve většině případů tak musí učinit nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy se stala plátcem. ZDPH přesně stanoví případy, kdy se OPD stává plátcem daně a je povinná se k dani registrovat.

Po technické novele ZDPH k 1. ledna 2013 ovšem došlo k velkým změnám v § 94 ZDPH. Velké změny spočívají hlavně v tom, že při uskutečnění celé řady zdanitelných plnění se již OPD nestává plátcem daně, ale pouze identifikovanou osobou, jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách. Ostatní případy, při nichž se OPD do konce roku 2012 stávaly plátcí daně, však zůstaly zachovány beze změn, s tím rozdílem, že většinu z nich již nevymezuje § 94 ZDPH, ale jsou vymezeny v nově vzniklých § 6a – 6f ZDPH.

2.3.9 REGISTRACE OPD SE SÍDLEM A MÍSTEM PODNIKÁNÍ V TUZEMSKU

ODP se sídlem a místem podnikání v tuzemsku se nejčastěji stává plátcem daně v níže uvedených případech.

Při překročení limitu obratu (§ 6 ZDPH)

Plátcem daně se stává OPD, jejíž obrat za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč. Plátcem se tak stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž byl překročen stanovený obrat.

Při členství ve sdružení, jehož některý člen je plátcem daně (§ 6a ZDPH)

Plátcem daně se OPD stane ve dvou případech. V prvním případě se OPD stává plátcem v případě, kdy uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými OPD na základě smlouvy o sdružení, pak je plátcem od dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, pokud se jím nestal již dříve na základě jiných skutečností. Ve druhém případě se OPD stává plátcem daně v situaci, kdy uzavře smlouvu o sdružení s jiným plátcem daně ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně.

Při nabytí majetku v rámci privatizace (§ 6b odst. 1, písm. a ZDPH)

Plátcem daně se stává OPD v případě, že získala majetek v rámci privatizace, a to ode dne nabytí tohoto majetku.

Při koupi podniku (§ 6 odst. 1 b) ZDPH)

Plátcem daně se stává také OPD, která nabývá majetek od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo jeho části, a to i formou dražby nebo vkladem. Plátcem daně se stává ode dne nabytí majetku. Přestože prodej podniku nebo jeho části není předmětem daně, ať již se jedná o prodej plátcem nebo OPD, která plátcem není – registrační povinnost OPD neplátcem je uložena z toho důvodu, aby tímto způsobem nemohla získat majetek bez DPH.

Při transformaci obchodní společnosti nebo družstva (§ 6b odst. 2 a 3 ZDPH)

Právní nástupce při transformaci obchodní společnosti nebo družstva, které byly plátcem daně, se stává plátcem daně ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Tzn., že v případě změny právní formy podnikání, OPD nepřestává být plátcem daně.

V případě úmrtí plátce (§ 6e ZDPH)

OPD, která jako oprávněná na základě živnostenského zákona pokračuje v živnosti po zemřelém plátcem, se stává plátcem daně ke dni následujícímu po dni úmrtí plátce. V případě,

že probíhá dědické řízení, se dědic pokračující po zemřelém plátcí v živnosti, stává plátcem ke dni následujícím po dni vydání majetku.

2.3.10 REGISTRACE ORD V JINÉM ČLENSKÉM STÁTĚ NEBO ZOPD

Za ORD v JČS nebo ZOPD se dle novelizovaného § 4 odst. 1 písm. n) považuje osoba neusazená v tuzemsku, která se stává plátcem daně nejčastěji v těchto případech:

Při uskutečnění plnění s místem plnění tuzemsku (§ 6c odst. 2 ZDPH)

V případě, že ORD v jiném členském státě a ZOPD nemající v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku, mají povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění bez ohledu na peněžní hodnotu plnění – není zde stanoven žádný limit. Plátcí se stávají ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

Při založení provozovny v tuzemsku (§ 6f odst. 2 ZDPH)

V případě, že ORD nebo ZOPD nemající sídlo ani místo podnikání v tuzemsku, založí v tuzemsku provozovnu, která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, stávají se plátcem daně ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována. Plátcem daně se nestanou v případě založení provozovny určené pouze k uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Při dodání zboží do jiného členského státu (§ 6c, odst. 3 ZDPH)

ORD v jiném členském státě nebo ZOPD nemající v tuzemsku sídlo ani místo podnikání ani provozovnu, s výjimkou provozoven, prostřednictvím kterých tyto osoby uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, se v případě, že uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro niž je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, stanou plátcem daně ode dne dodání tohoto zboží.

Při uskutečňování zasílání zboží do tuzemska (§ 8, § 6c odst. 2 ZDPH)

Plátcem daně se stává ORD v jiném členském státě nemající v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, s výjimkou provozovny, prostřednictvím které tato osoba uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže uskutečňuje zasílání zboží do tuzemska, jehož hodnota v běžném kalendářním roce přesáhne částku 1 140 000 Kč. Tato osoba se stává plátcem dnem, ve kterém byla tato částka

překročena. Pokud tato osoba zasílá zboží do tuzemska, které je předmětem spotřební daně, stává se plátcem dnem prvního dodání tohoto zboží podle § 18 ZDPH.

2.3.11 DAŇOVÉ DOKLADY

Obecně je plátcem daně dle § 28 odst. 3 ZDPH povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění.

Z tohoto pravidla však existují nově od 1. ledna 2013 výjimky a daňový doklad musí být v některých případech vystaven do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém došlo:

- k uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně;
- k uskutečnění poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi pro OPD nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li místo plnění v jiném členském státě, nebo ke dni přijetí úplaty, pokud před uskutečněním tohoto plnění vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty;
- k uskutečnění poskytnutí služby nebo dodání zboží s instalací nebo montáží pro OPD nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, je-li místo plnění ve třetí zemi, nebo ke dni přijetí úplaty, pokud před uskutečněním tohoto plnění vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty.

Nově je povinna vystavit daňový doklad i OPD neplátce, která se stala identifikovanou osobou, v případě uskutečnění plnění pro OPD nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li

- místo plnění v jiném členském státě, a to v případech poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi;
- místo plnění ve třetí zemi, a to v případě poskytnutí služby nebo dodání zboží s instalací nebo montáží pro OPD nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

Dále je tato osoba – OPD neplátce - povinna vystavit daňový doklad v případě přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění dle výše uvedených dvou bodů vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty.

Za správnost daňového dokladu a jeho vystavení ve stanovené lhůtě zodpovídá nově dle § 26 odst. 4 ZDPH vždy osoba, která plnění uskutečňuje.

V této oblasti nastaly oproti roku 2012 zcela zásadní změny, protože do konce roku 2012 odpovídal za správnost daňového dokladu v některých případech plátcem, který uskutečnil

plnění, v jiných případech zase příjemce, kde toto pravidlo bylo aplikováno u zjednodušených daňových dokladů a u dokladů při hromadné přepravě osob a nakonec v některých případech odpovídala za správnost daňového dokladu také osoba, jež byla povinna doplnit údaje na daňovém dokladu při pořízení zboží nebo služeb z EU a při pořízení služeb z třetích zemí (11).

Vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je místo plnění. Existuje však výjimka, zcela nové ustanovení, kdy vystavování daňového dokladu podléhá pravidlům členského státu, v němž má OPD, která plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu, v případě, že místo plnění je:

- v jiném členském státě a osobou povinnou přiznat daň je příjemce plnění (nebyl-li příjemce zmocněn k vystavení daňového dokladu) nebo
- ve třetí zemi.

Podle odst. 2 § 26 ZDPH může mít daňový doklad jak listinnou podobu, tak i elektronickou podobu a obě tyto formy jsou si rovnocenné. Daňový doklad tak lze převést z listinné podoby do elektronické a naopak a je tak možné uchovávat tyto doklady v elektronické podobě, čímž mohou OPD výrazně ušetřit náklady za archivační prostory.

U daňových dokladů musí být nově dle § 34 ZDPH v souladu se Směrnicí Rady č. 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 o pravidlech fakturace od okamžiku vystavení až do konce lhůty stanovené pro jejich uchování zajištěna věrohodnost jejich původu, neporušitelnost obsahu a čitelnost, a to u všech daňových dokladů, jak v listinné, tak v elektronické podobě. Podle § 35 zůstává délka doby uchovávání daňových dokladů nadále 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.

Kromě běžných náležitostí daňového dokladu uvedených v § 29 ZDPH musí daňový doklad obsahovat rovněž tyto údaje:

- je-li plnění osvobozeno od daně, pak odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu EU nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno;
- „vystaveno zákazníkem“, v případě, že je daňový doklad vystaven zmocněným příjemcem zboží;
- „daň odvede zákazník“, v případě, že osobou povinnou přiznat daň je příjemce plnění.

ZDPH vymezuje různé typy daňových dokladů, jako např.:

Zjednodušený daňový doklad (§ 30 ZDPH)

Použije se jen pro zdanitelná plnění v ceně do 10 000 Kč včetně daně, s výjimkou zboží podléhajícího spotřební dani z lihu a tabákových výrobků za jiné než pevné ceny pro

konečného spotřebitele. Zjednodušený doklad nelze vystavit v případě dodání zboží do jiného členského státu, na něž se vztahuje osvobození od daně, ani při zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, ani v případě uskutečnění plnění, u něhož je povinná přiznat daň osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje.

Nově lze vystavit při jakémkoli způsobu úplaty, i u zboží, které je předmětem spotřební daně z lihu a vystavení zjednodušeného daňového dokladu lze vystavovat už nikoliv na žádost zákazníka, jak tomu bylo do konce roku 2012, ale dle rozhodnutí poskytovatele.

Splátkový kalendář (§ 31 ZDPH)

Je daňovým dokladem, pokud je součástí smlouvy nebo je na něj ve smlouvě výslovně odkazováno. Týká se případů nájemních smluv, smlouvy o nájmu podniku a smlouvy o finančním pronájmu s oprávněním předmět nabýt. Splátkový kalendář však musí obsahovat všechny důležité náležitosti jako běžný daňový doklad.

Platební kalendář (§ 31a ZDPH)

Jedná se o rozpis plateb, které mají být zaplacený ještě před uskutečněním zdanitelného plnění. Musí obsahovat náležitosti jako běžný daňový doklad.

Doklad o použití (§32 ZDPH)

Používá se v případech, kdy má plátce povinnost přiznat daň na výstupu, přestože nedošlo k dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu. Může jít např. o darování majetku, vyřazení majetku pro osobní spotřebu a další. Doklad musí obsahovat běžné náležitosti daňového dokladu i sdělení o účelu použití.

Souhrnný daňový doklad (§ 31b ZDPH)

Souhrnný daňový doklad vymezuje zcela nový paragraf ZDPH, který vstoupil v platnost od 1. ledna 2013. Souhrnný daňový doklad může vystavit OPD, která uskutečňuje pro stejnou osobu několik samostatných plnění. A tak místo několika samostatných daňových dokladů může OPD ve stanovených případech vystavit pouze jeden souhrnný daňový doklad. OPD je povinná vystavit souhrnný daňový doklad nejpozději do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v němž se uskutečnilo první plnění uvedené na tomto souhrnném dokladu, nebo byla přijata první úplata uvedená na tomto dokladu. U každého plnění však musí být uveden zvlášť datum uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, podle toho, který nastane dříve (7 s. 65).

Opravný daňový doklad (§ 42 ZDPH)

Použití tohoto dokladu se vztahuje především k opravě základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH, popřípadě i na opravu sazby daně. Celý výčet náležitostí opravného daňového dokladu je uveden v § 45 odst. 1 ZDPH.

Daňový doklad při provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44 ZDPH)

V případě, že pohledávka plátce je nevymahatelná z toho důvodu, že dlužník je v insolvenčním řízení, existuje možnost opravit výši daně podle § 44 ZDPH, náležitosti tohoto dokladu uvádí opět § 45 ZDPH.

Daňové doklady při dovozu a vývozu (§ 33 ZDPH)

Do této kategorie dokladů patří především rozhodnutí o propuštění do celního režimu, které je uvedeno v celním prohlášení – jednotném správním dokladu - na základě něhož vzniká daňová povinnost. Faktura v tomto případě není pro přiznání daně a uplatnění nároku na odpočet daně relevantním daňovým dokladem (12 s. 200 – 213).

Daňové doklady vystavené v případě intrakomunitárních dodávek (§33a ZDPH)

Bližší specifikace těchto dokladů je uvedena v 3. kapitole, která se podrobně zabývá intrakomunitárními dodávkami.

2.3.12 DPH A VYKAZOVÁNÍ

S DPH jsou spojeny také povinnosti vykazovat údaje o intrakomunitárních dodávkách zboží a služeb a dovozu a vývozu. Existují dva výkazy, a to souhrnné hlášení a intrastat, které je plátce, popř. identifikovaná osoba, povinen při splnění určitých zákonem daných podmínek vyplňovat a poskytovat tak správci daně a celním orgánům důležité informace, které slouží mimo jiné ke kontrole na nadnárodní úrovni v rámci EU.

Souhrnné hlášení

Povinnost podávat souhrnné hlášení je ukotvena v § 102 ZDPH. Plátce daně je povinen podat souhrnné hlášení správci daně v případech, že:

- uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu ORD v jiném členském státě;
- poskytl ORD v jiném členském státě službu do jiného členského státu, u níž se místo plnění určuje podle základního pravidla, jestliže je u těchto plnění povinnost přiznat a zaplatit daň přenesena na jejich příjemce – tzn., nejedná se o služby osvobozené od daně;

- vystupuje jako prostřední osoba při dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu;
- přemísťuje obchodní majetek do jiného členského státu.

V případě, že plátce do jiného členského státu ORD v jiném členském státě poskytne pouze služby, má povinnost podávat souhrnné hlášení správci daně čtvrtletně spolu s daňovým přiznáním, a to do 25. dne po skončení čtvrtletí. V ostatních případech má plátce povinnost podávat souhrnné hlášení správci daně měsíčně, a znovu nejpozději do 25. dne po skončení kalendářního měsíce (13 s. 66).

Identifikovaná osoba má povinnost podat souhrnné hlášení pouze v případě, že poskytla službu ORD s místem plnění v jiném členském státě, jen dle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, která je v jiném členském státě od daně osvobozena, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.

Každý druh plnění uváděný do souhrnného hlášení má svůj vlastní kód, celkem existují 4 kódy:

- kód 0 – uvádí se při dodání zboží do jiného členského státu ORD v jiném členském státě, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně;
- kód 1 – uvádí se při přemístění obchodního majetku plátce do jiného členského státu;
- kód 2 – uvádí se v případech, kdy je plátce prostřední osobou při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu podle § 17 ZDPH;
- kód 3 – uvádí se při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 ZDPH v případech, kdy je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Souhrnné hlášení podávají plátcí pouze v elektronické podobě a všechny údaje o hodnotě zboží nebo poskytnutých služeb se uvádějí v české měně.

Intrastat

Intrastat je systém sloužící ke sběru dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi jednotlivými státy ES, který je povinný pro všechny členské státy EU. Přestože se tento výkaz týká pouze zboží, při jehož odeslání nebo přijetí nevzniká povinnost předkládat celním orgánům celní prohlášení, osoby povinné vykazovat data pro intrastat mají povinnost sdělit příslušnému celnímu orgánu pravdivé údaje o pohybu zboží uvnitř ES a poskytnout celnímu orgánu potřebnou součinnost. Do systému intrastat se vykazují:

- operace se zbožím obchodního i neobchodního charakteru za úplaty i bez úplaty;

- údaje o přijatém zboží jak od ORD v jiném členském státě, tak i od osob neregistrovaných k DPH, pokud je prokazatelné, že zboží opravdu bylo přijato od osoby z jiného členského státu;
- údaje o odeslaném zboží do jiného členského státu bez ohledu na to, zda je dodáno ORD v jiném členském státě nebo osobě neregistrované k DPH, opět pouze v případě, pokud je prokazatelné, že zboží bylo dopraveno osobě do jiného členského státu.

Zjednodušeně řečeno se do výkazů intrastat zahrnuje veškeré zboží, jež má status Společenství a pohybuje se mezi členskými státy, kromě několika výjimek, které jsou od vykazování do intrastatu osvobozeny. Patří mezi ně:

- zákonná platidla, jako platební prostředky a měnové zlato;
- zboží sloužící pro pomoc v oblastech postižených katastrofami ;
- zboží pro diplomatické účely;
- reklamní materiál s hodnotou bez daně nepřesahující 500 Kč, v případě, že není předmětem obchodní transakce, a pokud není předmětem spotřební daně;
- obchodní vzorky bez ohledu na jejich další použití jejich novým vlastníkem, pokud ovšem nejsou předmětem obchodní transakce;
- zboží pro opravu a s ní související náhradní díly;
- vratné obaly;
- nové dopravní prostředky prodávané OPD registrovaným k DPH soukromým osobám z jiného členského státu a další.

Povinnost vykazování dat pro intrastat se týká pouze osob, které přesáhly stanovený limit, a to 8 mil. Kč za kalendářní rok zvlášť při přijetí zboží a zvlášť při odeslání zboží, přičemž zboží osvobozené od vykazování do intrastatu se do této hodnoty nezapočítává. Po překročení tohoto limitu se plátce daně stává zároveň zpravodajskou jednotkou a je povinen vykazovat údaje o přijatém a odeslaném zboží. Zpravodajskou jednotkou se ale nemůže stát osoba, která není plátcem daně v ČR, i v případě, že by stanovený limit pro odeslané a přijaté zboží překročila (14 s. 264 – 270).

2.3.13 DAŇ A NÁROK NA ODPOČET DANĚ

Základní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou stanoveny v § 72 ZDPH. Nárok na odpočet daně může uplatnit pouze plátce daně, a to pouze v případě, že přijatá plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, přičemž nárok na uplatnění odpočtu

vznikne plátcí až dnem, ke kterému vznikla plátcí povinnost přiznat daň na výstupu. V případě, že plátce použije přijatá plnění pro jiné účely než pro ekonomickou činnost, nárok na odpočet uplatnit nemůže.

Podle § 72 ZDPH je plátce oprávněn, nikoliv povinen, k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování například:

- zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku (dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby);
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku;
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, a to v případě, že pokud by se tato plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, vznikl by u nich nárok na odpočet daně;
- finančních a pojišťovacích činností uvedených v § 54 a 55 ZDPH vyjma dodání zlata ČNB a přijímání vkladů ČNB od bank nebo státu, obhospodařování investičních nebo podílových fondů dle zvláštních předpisů, vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků a výplaty dávek důchodového pojištění a jiných opakujících se plateb obyvatelstva, pokud je u těchto činností místo plnění ve třetí zemi nebo pokud jsou tato plnění přímo spojena s vývozem zboží.

Podle účelu použití přijatého plnění je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu v různé výši, jak je uvedeno níže.

Odpočet daně na vstupu v plné výši

V případě, že plátce použije přijatá plnění výhradně k uskutečňování své ekonomické činnosti, má nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši.

Odpočet daně na vstupu v částečné výši

Zde rozlišujeme nárok na odpočet daně v poměrné výši a v krácené výši. Nárok na odpočet daně **v poměrné výši** plátce uplatní v případě, že přijatá zdanitelná plnění použije jak pro účely, které souvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti, tak pro činnosti s ekonomickou činností nesouvisející, má nárok pouze na odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Nárok na odpočet daně **v krácené výši** plátce uplatní v případě, že přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností, a to částečně pro plnění s nárokem na odpočet daně a částečně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Bez nároku na odpočet daně

Nárok na odpočet plátce nemůže uplatnit v případě, že se jedná o přijatá zdanitelná plnění použitá výhradně pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo k plněním použitých pro reprezentaci, které nelze podle zákona o daních z příjmů zahrnout do daňově uznatelných výdajů, s výjimkou dárek pro obchodní partnery v rámci ekonomické činnosti (13 s. 101).

2.3.14 DPH v ÚČETNICTVÍ

V podvojném účetnictví se účetní záznamy týkající se DPH evidují na účtu 343. V českém účetním standardu pro podnikatele č. 017 – Zúčtovací vztahy nalezneme, jaká je náplň tohoto účtu.

Na vrub účtu 343 se účtují podle daňových dokladů tyto účetní případy:

- nárok na odpočet DPH;
- úhrady záloh finančnímu úřadu;
- předpis daně při dovozu;
- daň při nákupu v hotovosti;
- došlý opravný daňový doklad od dodavatele při zvýšení původního základu daně (MD 343 s kladnou částkou);
- došlý opravný daňový doklad od dodavatele při snížení původního základu daně (MD 343 s minusovou částkou).

Ve prospěch účtu 343 se podle daňových dokladů účtují tyto účetní případy:

- daňová povinnost ze splatné daně vůči finančnímu úřadu;
- úhrada nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu;
- doměrek daně;
- nadměrný odpočet daně, který finanční úřad použil na nedoplatek jiné daně plátce (12 s. 189 – 192).

Při účtování účetních případů týkajících se intrakomunitárních dodávek zboží je velmi často používán jako souvztažný účet k účtu 343 účet 395. Avšak účetní jednotka si ve vnitřní směrnici může zvolit i jiný účet sloužící k vnitřnímu zaúčtování těchto účetních případů (15).

Pro větší přehlednost jsou v příloze č. 1., která je zařazena na konci práce, zpracovány nejčastější účetní případy vznikající v souvislosti s DPH. V příloze č. 2 nalezneme názvy účtů (16) použitých v diplomové práci a v příloze č. 1 dle účtové osnovy pro podnikatele.

3. DPH U INTRAKOMUNITÁRNÍCH DODÁVEK ZBOŽÍ

Pro uplatňování daně u intrakomunitárních dodávek zboží rovněž platí pravidla vyplývající ze Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH, která se promítají do jednotlivých ustanovení ZDPH.

3.1 DODÁNÍ ZBOŽÍ DO JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU

Dle § 13 ZDPH se dodáním zboží pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Za dodání zboží do jiného členského státu lze na základě ZDPH považovat pouze takové dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, přičemž tuto skutečnost musí být plátce schopen prokázat. Důležitou podmínkou dále je, že zboží je dodáno do jiného členského státu ORD v jiném členském státě. V případě, že tato podmínka není splněna, vzniká plátcovi povinnost přiznat daň na výstupu v tuzemsku, pokud se nejedná o zasílání zboží.

Za dodání zboží do jiného členského státu se dle § 13 odst. 8 ZDPH nepovažuje:

- poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesáhla 500 Kč;
- poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti;
- dodání vratných obalů, pokud jsou dodávány spolu se zbožím kupujícímu za úplatu;
- prodej nebo vklad podniku nebo jeho části.

3.1.1 MÍSTO PLNĚNÍ

Místo plnění se u dodání zboží do jiného členského státu z hlediska dodavatele stanoví dle § 7 odst. 2 ZDPH, kde platí, že místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, jež toto dodání zboží uskutečňuje, nebo osobou, pro kterou se toto dodání uskutečňuje nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Znamená to tedy, že při dodání zboží do jiného členského státu, jehož odeslání nebo přeprava začíná v tuzemsku, je místem plnění tuzemsko.

3.1.2 PLNĚNÍ OSVOBOZENÁ OD DANĚ

V souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu existují plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Tato plnění je možno rozdělit do tří skupin a blíže se jimi budeme zabývat v níže uvedeném textu.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu je dle § 64 ZDPH osvobozeno od daně na výstupu, jsou-li splněny následující podmínky, a to:

- zboží bylo z tuzemska odesláno nebo přepraveno samotným plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou;
- pořízení tohoto zboží je v členském státě, do kterého je dodáváno, předmětem daně;
- zboží bylo dodáno ORD v jiném členském státě.

U dodání zboží do jiného členského státu je velmi důležité, aby si plátcem, který uplatňuje osvobození od daně, důkladně ověřil, že jeho obchodní partner, jemuž zboží dodává, je skutečně ORD v jiném členském státě. K tomu může plátcem využít systém VIES. Zkratkou VIES (Vat Information Exchange System) je označován elektronický systém umožňující ověřování platnosti DIČ k DPH v rámci EU. Kromě toho tento systém slouží také k elektronickému přenosu informací o intrakomunitárních dodávkách zboží mezi daňovými správami jednotlivých členských států (17).

Dodání nového dopravního prostředku

Pokud jde o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem, platí stejná pravidla jako u dodání zboží. Znamená to, že je nutné zajistit přepravu nebo odeslání nového dopravního prostředku do jiného členského státu ať už samotným plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou. Při dodání nového dopravního prostředku však nezáleží, jaké osobě v jiném členském státě je nový dopravní prostředek dodán – dodání nového dopravního prostředku je osvobozeno od daně vždy.

Dodání zboží podléhající spotřební dani

V případě, že se jedná o dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, je toto dodání osvobozeno od daně, pokud je uskutečněno pro OPD v jiném členském státě nebo pro právnickou osobu, která není registrovaná k dani v jiném členském státě, a je splněna podmínka o přepravě v souladu se zákonem o spotřebních daních a povinnost zaplatit spotřební daň vzniká pořizovateli v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (13 s. 63).

3.1.3 POVINNOST PŘIZNAT DAŇ

Pokud je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká plátcovi dle § 22 odst. 3 ZDPH povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění k 15. dni v měsíci, jež následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Avšak v případě, že byl daňový doklad vystaven před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, je plátce povinen přiznat uskutečnění ke dni vystavení daňového dokladu.

V případě, že dodání zboží do jiného členského státu není od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně, např. z důvodu, že jde o dodávku zboží osobě, která není ORD ve své zemi, nebo plátce není schopen prokázat, že zboží do jiného členského státu bylo opravdu přepraveno, vzniká plátcovi dle § 22 odst. 1 ZDPH povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Daň na výstupu plátce uvede v daňovém přiznání v řádku 1 nebo 2 za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost přiznat daň.

3.1.4 DAŇOVÉ DOKLADY

Plátce, dodávající zboží do jiného členského státu, na něž se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, má povinnost dle § 28 odst. 4 ZDPH vystavit za každé dodání zboží pro jinou ORD v jiném členském státě daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží do jiného členského státu, přičemž uvedené doklady musí splňovat všechny parametry kladené na daňové doklady uvedené v ZDPH, jak je již uvedeno v této práci výše v kapitole 2.3.9.

3.2 POŘÍZENÍ ZBOŽÍ Z JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU

Pořízením zboží z jiného členského státu plátcem se dle § 16 ZDPH rozumí přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska ORD v jiném členském státě, která není plátcem v tuzemsku ani osvobozenou osobou, za účelem následného dodání zboží v tuzemsku pořizovateli, který tímto pořízením nabývá právo nakládat se zbožím jako vlastník.

Za pořízení zboží se dle ustanovení ZDPH považuje i situace, kdy zboží není odesláno nebo přepraveno do tuzemska, nýbrž do jiného členského státu, pokud pro tuto transakci pořizovatel použil DIČ vydané v tuzemsku a je schopen prokázat, že zboží bylo fakticky přepraveno do jiného členského státu než do tuzemska.

V případě, že se jedná o pořízení zboží od osoby neregistrované k dani jiném členském státě, a nově od 1. ledna 2013 i od osvobozené osoby, která je v jiném členském státě v obdobném postavení jako OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, tak z hlediska ZDPH nelze hovořit o pořízení zboží z jiného členského státu. V tomto případě se místo plnění nachází mimo ČR, a proto toto plnění nemůže být předmětem české daně (s výjimkou pořízení nových dopravních prostředků). Z toho důvodu je pro pořizovatele nutné důsledně ověřovat, zda je dodavatel k DPH v jiném členském státě registrován či nikoliv.

O pořízení zboží z jiného členského státu nelze hovořit ani v případě, že se jedná o dodání zboží s montáží nebo instalací, dodání zboží formou zasílání zboží a nabytí vratných obalů za úplatu. Rovněž dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu soustavami nebo sítěmi nelze dle ZDPH považovat za pořízení zboží z jiného členského státu, protože i u těchto dodávek se místo plnění přenáší do jiného členského státu (13 s. 58).

Pořízení zboží z jiného členského státu je podle § 2 odst. 1, písm. c) ZDPH předmětem daně, pokud je uskutečněno za úplatu a zároveň je uskutečněno v tuzemsku OPD v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Pokud jde o pořízení nového dopravního prostředku, jak už je zmíněno výše, toto plnění je předmětem daně vždy, bez ohledu na osobu, která jej pořizuje.

3.2.1 MÍSTO PLNĚNÍ

Při pořízení zboží je z hlediska pořizovatele místem plnění podle § 11 odst. 1 ZDPH místo, kde je ukončena přeprava nebo odeslání zboží k pořizovateli.

Za místo plnění při pořízení zboží se dle § 11 odst. 2 ZDPH považuje také členský stát, který vydal DIČ, které pořizovatel poskytl dodavateli - ORD v jiném členském státě - pokud ukončení přepravy nebo odeslání tohoto zboží je v jiném členském státě, než ve státě který vydal DIČ a pořizovatel není schopen prokázat, že toto pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy nebo odeslání zboží.

3.2.2 PLNĚNÍ OSVOBOZENÁ OD DANĚ

Dle § 65 ZDPH je pořízení zboží z jiného členského státu za určitých podmínek osvobozeno od daně. V těchto případech plátce neuvádí tato plnění ani do daňového přiznání. Osvobození od daně je možné uplatit na zboží pořízené z jiného členského státu v níže uvedených situacích.

Dodání daného druhu zboží plátcem v tuzemsku by bylo vždy osvobozeno od daně

Pokud by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo osvobozeno od daně vždy, v každém případě, bez výjimky, pak je možno toto osvobození uplatnit i v případě pořízení stejného druhu zboží z jiného členského státu. Osvobození od daně nelze ale vztahovat na zboží, které je od daně při dodání v tuzemsku osvobozeno jen v některých případech. Například v tuzemsku je osvobozeno od daně drobné zboží, které vyrobí žáci v rámci vzdělávání ve středisku praktického vyučování. Plátce se však na základě toho nemůže domnívat, že v případě pořízení stejného druhu zboží od ORD v jiném členském státě, bude toto zboží od daně rovněž osvobozeno.

Dovoz daného druhu zboží by byl vždy osvobozen od daně

Pokud by dovoz tohoto druhu zboží byl vždy a za každých okolností osvobozen od daně (8 s. 206), pak lze toto osvobození uplatnit i v případě pořízení stejného druhu zboží z jiného členského státu. Např. v případě, že by bylo určitému zboží ve vazbě na celní předpisy přiznáno osvobození od daně při dovozu, bylo by toto zboží osvobozeno i při pořízení z jiného členského státu.

Při nároku na vrácení daně na vstupu

Pokud má pořizovatel nárok na vrácení daně na vstupu podle § 82a až 83, s výjimkou nároku na vrácení daně v poměrné výši. Tímto způsobem lze tedy nahradit vrácení daně ze strany ORD v jiném členském státě či ZOPD (7 s. 103).

3.2.3 POVINNOST PŘIZNAT DAŇ

Při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká dle § 25 ZDPH plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň k 15. dni v měsíci, jež následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud ale byl daňový doklad vystaven před 15. dnem měsíce, jež následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu, přičemž povinnost přiznat daň se při pořízení zboží z jiného členského státu odvozuje od data vystavení dokladu poskytovatelem plnění.

3.2.4 DAŇOVÉ DOKLADY

U vystavování daňových dokladů při pořízení zboží došlo od 1. ledna 2013 k velkým změnám. Za den vystavení daňového dokladu se již nepovažuje den doplnění požadovaných údajů na daňový doklad vystavený dodavatelem z jiného členského státu, kdy do konce roku

2012 teprve v tomto okamžiku byl daňový doklad považován za vystavený. Pořizovatel byl povinen doplnit na dokladu všechny náležitosti uložené zákonem vztahující se k dani, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění dodání nebo v případě, že plátce doklad od dodavatele neobdržel do 15 dnů ode dne uskutečnění dodání zboží, pak měl povinnost doplnit údaje do 15 dnů ode dne obdržení dokladu (12 s. 208).

Od 1. ledna 2013 za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho úplné vystavení ve stanovené lhůtě nese dle § 26 odst. 4 ZDPH zodpovědnost vždy osoba, která plnění uskutečňuje. Tímto ustanovením došlo ke zjednodušení pravidel při vystavování daňových dokladů. Pořizovatel už tedy nedoplňuje žádné údaje týkající se daně daňový doklad, ale je povinen tyto údaje doplnit pouze ve zvláštní evidenci DPH v členění podle jednotlivých členských států. Obecné parametry daňových dokladů přesně vymezuje ZDPH a v této práci již byly uvedeny v kapitole 2.3.9.

3.3 PŘEMÍSTĚNÍ OBCHODNÍHO MAJETKU

Existuje řada důvodů, pro které plátce daně potřebuje přemístit svůj obchodní majetek, ať už se jedná o založení nové pobočky v jiném členském státě, nebo přemístění majetku již do existující provozovny plátce v jiném členském státě atd. Při přesunech obchodního majetku ovšem plátcí vznikají také povinnosti v oblasti DPH, které je plátce povinen splnit.

Přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu je dle § 13 odst. 6 ZDPH považováno za dodání zboží za úplatu a toto plnění je předmětem daně a zdaňuje se jako dodání a pořízení zboží v rámci EU, přičemž přemístěním se dle tohoto zákona rozumí odeslání nebo přeprava majetku z tuzemska do jiného členského státu, a to buď samotným plátcem, nebo jím zmocněnou třetí osobou za účelem uskutečňování ekonomických činností v jiném členském státě. Při přemístění majetku nedochází ke změně vlastnictví k majetku, jde jen o fiktivní dodávku mezi členskými státy EU, kde dodavatelem a pořizovatelem zboží je jedna a tatáž osoba, která však vystupuje pod různými DIČ.

U přemístění obchodního majetku z tuzemska do jiného členského státu lze uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet daně stejně jako u dodání zboží do jiného členského státu ORD v tomto členském státě podle § 64 ZDPH, plátce však musí prokázat, že zboží bylo do jiného členského státu opravdu přemístěno a bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto členském státě (8 s. 204).

V § 13 ZDPH jsou uvedeny případy, které se za přemístění obchodního majetku do jiného členského státu nepovažují a z hlediska ustanovení tohoto paragrafu se nepovažují ani za

dodání ani za pořízení zboží a nejsou tedy předmětem daně. Nepatří zde odeslání nebo přeprava zboží především pro tyto účely:

- dodání zboží s instalací nebo montáží plátcem, ať už jím samotným nebo zmocněnou třetí osobou, v členském státě, kde je ukončena odeslání nebo přeprava – toto plnění je samostatným plněním považované za poskytnutí služby;
- přechodné užití zboží v členském státě, kde je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží, pro účely poskytnutí služby plátcem;
- dodání zboží plátcem do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pokud je v tomto členském státě toto dodání zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně;
- zasílání zboží, kde se uplatňují zvláštní pravidla uplatnění daně;
- dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi.

3.4 PŘEMÍSTĚNÍ ZBOŽÍ

Přemístění zboží je stejně jako přemístění obchodního majetku za stanovených podmínek považováno za pořízení zboží z jiného členského státu nebo dodání zboží do jiného členského státu, přestože u těchto transakcí nedochází ke změně vlastnického práva. Jedná se o případy, kdy ORD v rámci svých ekonomických činností přemístí zboží z jednoho členského státu do druhého, dodavatel i pořizovatel zboží je v tomto případě jedna a tatáž osoba. Pro plátce daně může existovat řada důvodů, proč zboží potřebuje přemístit, avšak každá taková obchodní transakce nese s sebou také určité povinnosti v oblasti DPH.

3.4.1 PŘEMÍSTĚNÍ ZBOŽÍ DO TUZEMSKA

Přemístění zboží do tuzemska je z hlediska odst. 5 § 16 ZDPH považováno za pořízení zboží z jiného členského státu, pokud je toto plnění realizováno plátcem v rámci uskutečňování svých ekonomických činností a bylo do tuzemska odesláno nebo přepraveno, přičemž plátce toto zboží v jiném členském státě vyrobil, nakoupil, pořídil z dalšího členského státu nebo dovezl ze třetí země.

Za pořízení zboží z jiného členského státu je považováno také přemístění zboží z jiného členského státu, které bylo odesláno nebo přepraveno z třetí země do jiného členského státu, přičemž dovoz tohoto zboží uskutečnil plátce v tomto jiném členském státě a toto zboží zde bylo propuštěno do volného oběhu a následně bylo zboží přepraveno do tuzemska, tzn., přeprava tohoto zboží byla ukončena v tuzemsku.

Dále je za pořízení zboží z jiného členského státu považováno také přemístění zboží ORD v jiném členském, která nemá v tuzemsku sídlo ani místo podnikání, nebo ZOPD, která nemá v tuzemsku provozovnu a toto zboží je do tuzemska z jiného členského státu prokazatelně přepraveno. Jestliže tyto osoby přemístí zboží do tuzemska za účelem uskutečňování svých ekonomických činností, pak jim v tuzemsku vzniká povinnost registrace k dani a jsou povinny přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu a při splnění podmínek dle § 72 a 73 ZDPH mohou také uplatnit nárok na odpočet daně.

Pořízení zboží přes konsignační sklad

Při pořízení zboží přes konsignační sklad jde o přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska tím způsobem, že ORD v jiném členském státě dodává zboží českým odběratelům tak, že své zboží nejprve přemístí do skladu v ČR, ve většině případů provozovaného za úplatu třetí osobou, přičemž právo nakládat se zbožím zůstává nadále u dodavatele a k fakturaci dodávek dochází až při samotném dodání tohoto zboží českým odběratelům. Z pohledu ZDPH je tato transakce považována za pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v ČR a vztahuje se na ně osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.

Osoba povinná odvést daň je v této části transakce ORD v jiném členském státě, jež dodala zboží do konsignačního skladu, a která je v tomto případě z hlediska ZDPH považována zároveň za pořizovatele zboží z jiného členského státu. V důsledku toho se tato ORD v jiném členském státě stává plátcem daně v tuzemsku dnem přemístění předmětného zboží, a pokud nemá v ČR provozovnu, registruje se u Finančního úřadu pro hlavní město Praha.

Následné dodání zboží odběratelům pak představuje už tuzemské dodání s místem plnění v ČR, jelikož dodání se už uskutečňuje pouze v rámci ČR a ORD v jiném členském státě toto dodání již uskutečňuje jako plátce české DPH.

Pořízení zboží přes call-off sklad

Jedná se o velmi podobnou situaci jako u pořízení zboží přes konsignační sklad pouze s tím rozdílem, že zboží je po převozu do konsignačního skladu dodáváno pouze jednomu odběrateli. V tomto případě je možno za stanovených podmínek uplatit zjednodušené postupy, díky nimž dodavatel - ORD z jiného členského státu – není povinen registrovat se k DPH v ČR. Při uplatnění těchto zjednodušených postupů se totiž postupuje tak, že povinnost přiznat daň je ve vztahu k přemístění zboží z jiného členského státu do ČR přenesena na

českého odběratele. Místem plnění je u tohoto způsobu pořízení zboží ČR a osobou povinnou odvést daň je odběratel, plátce daně, přičemž se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně (14 s. 24 - 33).

3.4.2 PŘEMÍSTĚNÍ ZBOŽÍ Z TUZEMSKA

Dle § 13 odst. 6 ZDPH se za dodání zboží za úplatu považuje také přemístění obchodního majetku do jiného členského státu, toto ustanovení lze aplikovat i na přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku plátce. Nejčastěji se jedná o situace, kdy český plátce za účelem provádění ekonomických činností přemísťuje zboží do provozovny umístěné v jiném členském státě.

U přemístění zboží z tuzemska do jiného členského státu lze uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet daně stejně jako u dodání zboží do jiného členského státu ORD v tomto členském státě podle § 64 ZDPH, pokud plátce prokáže, že zboží bylo do jiného členského státu opravdu přemístěno a bylo předmětem daně při pořízení zboží v tomto členském státě. Základem daně u přemístění zboží je cena, za níž by bylo možné obdobné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

V souvislosti s přemístěním zboží do jiného členského státu existují zvláštní režimy hojně využívané v rámci obchodování v EU, a to dodání zboží přes konsignační sklad a dodání zboží přes call-off sklad.

Dodání zboží přes konsignační sklad

Při dodání zboží přes konsignační sklad jde o situaci, kdy česká společnost – plátce daně dodává zboží odběratelům ORD v jiném členském státě tím způsobem, že své zboží nejprve přemístí do skladu v jiném členském státě, ve většině případů provozovaného za úplatu třetí osobou, nikoliv však jedním z odběratelů, přičemž právo nakládat se zbožím zůstává nadále u dodavatele a k fakturaci dodávek dochází až při samotném dodání tohoto zboží odběratelům z jiného členského státu.

Z pohledu ZDPH je toto přemístění zboží z ČR do konsignačního skladu v jiném členském státě považováno za dodání zboží do jiného členského státu s místem plnění v ČR a vztahuje se na ně osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Osoba povinná odvést daň je v této části transakce český plátce daně, který dodal zboží do konsignačního skladu, a který je v tomto případě z hlediska ZDPH považován zároveň za dodavatele zboží do jiného členského státu. V důsledku toho se český plátce musí k dani registrovat v tomto jiném členském státě a stává se tam plátcem daně dnem přemístění předmětného zboží.

Následné dodání zboží odběratelům pak představuje už vnitrozemské dodání zboží s místem plnění v daném členském státě a toto plnění uskutečňuje společnost už jako ORD v jiném členském státě a uplatní daň na výstupu podle zákonů daného členského státu.

Dodání zboží přes call-off sklad

Jedná se o velmi podobnou situaci jako u dodání zboží přes konsignační sklad pouze s tím rozdílem, že zboží je z daného skladu dodáváno pouze jednomu odběrateli ORD z jiného členského státu. V tomto případě je možno za stanovených podmínek uplatit zjednodušené postupy, díky nimž dodavatel český plátce daně není povinen registrovat se k DPH v jiném členském státě. Při uplatnění těchto zjednodušených postupů se totiž postupuje tak, že povinnost priznat daň je ve vztahu k přemístění zboží z ČR do jiného členského státu přenesena na odběratele z jiného členského státu. Místem plnění je u tohoto způsobu pořízení zboží jiný členský stát a osobou povinnou odvést daň je odběratel ORD v jiném členském státě, přičemž pro českého podnikatele se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně (14 s. 113 – 122).

3.5 TŘÍSTRANNÝ OBCHOD

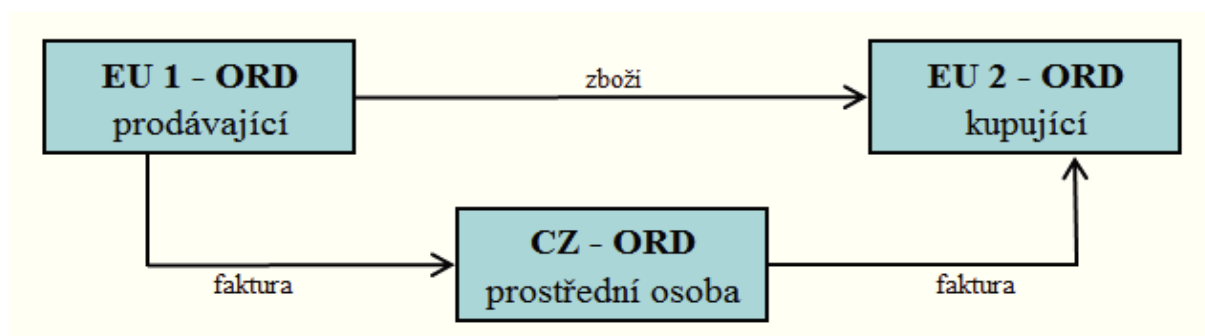
Třístranný obchod je zjednodušený postup pro uplatňování daně, který je hojně využíván zejména firmami s mezinárodní působností, které mají své provozovny nebo dceřiné společnosti registrovány k dani v jiných členských státech.

3.5.1 VYMEZENÍ TŘÍSTRANNÉHO OBCHODU

§ 17 odst. 1 ZDPH vymezuje třístranný obchod takto: „*Třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujících.*“

U třístranného obchodu musí být dodrženy podmínky týkající se tohoto obchodu uvedené v ZDPH – tzn. počet zúčastněných osob a jejich registrace v různých členských státech. Osoba, která není registrovaná k dani, se nesmí na této transakci podílet. Podstatou třístranného obchodu je osvobození od daně pro prodávajícího, dále osvobození při pořízení a dodání zboží prostřední osobu v této transakci a povinnost priznat daň kupujícím, který je posledním v řadě. Níže uvedené schéma zjednodušeně znázorňuje celou situaci třístranného obchodu.

Obr. č. 3.1: Třístranný obchod



Zdroj: (14 s. 180) + vlastní úprava.

U třístranného obchodu musí být dodrženy podmínky týkající se tohoto obchodu uvedené v ZDPH – tzn. počet zúčastněných osob a jejich registrace v různých členských státech. Osoba, která není registrovaná k dani, se nesmí na této transakci podílet. Podstatou třístranného obchodu je osvobození od daně pro prodávajícího, dále osvobození při pořízení a dodání zboží prostřední osobu v této transakci a povinnost přiznat daň kupujícím, který je posledním v řadě.

3.5.2 ÚČASTNÍCI TŘÍSTRANNÉHO OBCHODU

Klíčovými účastníky třístranného obchodu jsou osoby vymezené v § 17 odst. 2 až 4, které jsou blíže specifikovány v následujících odstavcích.

Prodávající

Prodávajícím je ORD v jiném členském státě. Zboží je ze státu, ve kterém je tato osoba registrovaná k dani a toto zboží je odesláno nebo přepraveno přímo ke kupujícímu do toho členského státu, kde je ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Prodávající má povinnost vystavit daňový doklad s uvedením DIČ prostřední osoby a v daňovém přiznání uvádí toto plnění jako dodání zboží do jiného členského státu ORD v jiném členském státě jako plnění osvobozené od daně. K této dodávce podá i souhrnné hlášení s kódem plnění 0. Z odst. 2 § 17 ZDPH přitom vyplývá, že prodávajícím nemůže být osvobozenou osobou ve smyslu nového ustanovení § 4 odst. 1, písm. o) ZDPH, tedy osobou v obdobném postavení jako v tuzemsku OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem daně.

Kupující

ORD v členském státě, kde je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží, která kupuje zboží od prostřední osoby.

Pokud je kupující tuzemským plátcem, pak ve svém daňovém přiznání přiznává daň z pořízení zboží z jiného členského státu a zároveň má nárok na odpočet daně podle § 73 ZDPH stejně tak, jako by pořizoval zboží z jiného členského státu bez asistence třetí osoby (14 s. 178 – 182).

Prostřední osoba

Jedná se o ORD v jiném členském státě, než ve kterém je registrován k dani prodávající a kupující. Tato ORD v jiném členském státě, která zároveň není osvobozenou osobou, pořizuje zboží od prodávajícího, a to v členském státě kupujícího s tím, že následně zboží dodá kupujícímu v tomto členském státě. Zároveň se prostřední osoba se nesmí registrovat k dani v členském státě, kde je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží.

Pokud je pořízení zboží z jiného členského státu prostřednictvím prostřední osoby uskutečněno v tuzemsku, je při použití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu osvobozeno od daně jen v případě, že prostřední osoba splní podmínky pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné v tuzemsku (13 s. 67).

Prostřední osoba vystaví kupujícímu daňový doklad s uvedením DIČ kupujícího a na dokladu uvede, že se jedná o třístranný obchod. V daňovém přiznání uvádí informativně údaj o pořízení zboží z jiného členského státu a následném dodání zboží do jiného členského státu v rámci třístranného obchodu. Zjednodušený postup v třístranném obchodu je transakcí, která se uvádí do souhrnného hlášení a prostřední osoba je uvede pod kódem 2.

3.6 ZASÍLÁNÍ ZBOŽÍ

Ačkoliv v oblasti zasílání zboží nedošlo k 1. lednu 2013 k žádným zásadním změnám, technickou novelou ZDPH byl obsah § 18 ZDPH, který dříve řešil problematiku týkající se zasílání zboží přesunut do § 8 ZDPH, který nyní komplexně řeší pravidla pro uplatňování daně při zasílání zboží.

3.6.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA PLNĚNÍ

Zasíláním zboží se z pohledu § 8 ZDPH rozumí dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno plátcem, který zboží dodává, popřípadě jím zmocněnou osobou s výjimkou:

- dodání nových dopravních prostředků;
- dodání zboží s montáží nebo instalací dodavatelem;

- dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu soustavami nebo sítěmi, je-li dodáno pro osobu, pro níž pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v tomto státu.

Důležitá je přitom skutečnost, že zasíláním zboží se dle ZDPH rozumí dodání zboží do jiného členského státu osobě, která nemá povinnost při pořízení tohoto zboží přiznat daň, může se např. jednat o dodávky zboží občanům z jiného členského státu, často takto postupují majitelé internetových obchodů, kteří dodávají své zboží odběratelům i do jiných členských států, které jsou osobami nepovinnými k dani.

3.6.2 MÍSTO PLNĚNÍ A POVINNOST PŘIZNAT DAŇ

Místo plnění u zasílání zboží je obecně místo, kde se zboží nachází po končení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje. U zasílání zboží se však místo plnění mění v závislosti na překročení limitu dodaného zboží v rámci kalendářního roku pro konkrétní členský stát.

Zasílání zboží z tuzemska

Český plátce zasílající zboží občanům nebo jiným osobám nepovinným k dani v jiném členském státě, kterým nevznikla při pořízení povinnost přiznat daň, má povinnost zdaňovat toto dodání zboží v tuzemsku, ale pouze do té doby, dokud hodnota dodaného zboží za kalendářní rok do konkrétního členského státu nepřekročí částku stanovenou tímto členským státem. Jakmile český plátce tento limit pro daný členský stát překročí, je povinen se v daném členském státě registrovat k dani, je mu zde přiděleno DIČ a má povinnost přiznat daň ve státě, kam je zboží zasíláno a již neplatí daň v tuzemsku. Místo plnění se tedy před překročením limitu nachází v místě, kde se začíná přeprava zboží – tedy v tuzemsku, kde má plátce i povinnost přiznat daň, po překročení limitu pro zasílání zboží se místem plnění stává místo, kde je ukončena přeprava zboží - tedy daný členský stát (8 s. 48).

Limity pro zasílání zboží si každý členský stát stanovuje sám a lze je najít v pokynech k přiznání k DPH. V příloze č. 3 jsou platné limity pro zasílání zboží jednotlivých členských států zpracovány do přehledné tabulky.

Pokud se jedná o zasílání zboží, které je předmětem spotřební daně, tak v těchto případech je místem plnění vždy členský stát, ve kterém končí přeprava zboží.

Zasílání zboží do tuzemska

U zasílání zboží do tuzemska se dle ZDPH rozumí situace, kdy ORD v jiném členském státě zasílá zboží do tuzemska občanům nebo jiným osobám nepovinným k dani. Zde platí

limit pro zasílání tohoto zboží stanovený ve výši 1 140 000 Kč. Jakmile ORD z jiného členského státu tento limit pro zasílání zboží do tuzemska překročí v rámci jednoho kalendářního roku, musí se registrovat jako plátce daně v tuzemsku u Finančního úřadu pro hlavní město Praha.

3.7 SPECIFICKÉ PŘÍPADY INTRAKOMUNITÁRNÍCH PLNĚNÍ

3.7.1 ZVLÁŠTNÍ REŽIMY PŘI DODÁNÍ A POŘÍZENÍ ZBOŽÍ V RÁMCI EU

Plátce, který v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem jeho dalšího prodeje, přičemž jedná na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, může využít zvláštní režim zdaňování přírážky dle § 90 ZDPH. Na rozdíl od zvláštního režimu pro cestovní službu, není tento režim pro obchodníky s použitým zbožím povinný.

Dle odst. 2 § 90 ZDPH může zvláštní režim obchodník využít v rámci obchodování na území ES v případech, pokud je mu zboží dodáno:

- osobou nepovinnou k dani, např. občanem z tuzemska nebo z jiného členského státu;
- OPD z tuzemska, která není plátcem, např. tuzemským podnikatelem neplátcem daně;
- osvobozenou osobou, která není plátcem, např. podnikatelem z jiného členského státu, který není plátcem ve své zemi ani v tuzemsku;
- jinou OPD, pro niž je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH, jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží u tohoto obchodníka použit zvláštní režim, např. dodání ojetých automobilů mezi bazary (7 s. 159).

Při použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím je základem daně přírážka snížena o daň z přírážky, přičemž přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou zboží.

Plátce, kterému bylo dodáno zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nemá nárok na odpočet daně z přírážky, kterou je povinen zaplatit obchodníkovi v prodejní ceně zboží. Obchodník v tomto případě nesmí samostatně uvést na daňovém dokladu daň týkající se přírážky.

V případě, že obchodník použije zvláštní režim při dodání zboží do jiného členského státu – tzn., zdaní svoji přírážku, nemůže podle odst. 12 § 90 ZDPH uplatnit na toto dodání osvobození od daně podle § 64 ZDPH ani nemůže přenést místo plnění do jiného členského státu jako při zasílání zboží (8 s. 306). V případě, že českému obchodníkovi dodá použité

zboží obchodník z jiného členského státu, pak pořízení tohoto zboží není v tuzemsku předmětem daně.

Zvláštní režim nelze použít při dodání zboží, u kterého byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně a při dodání nového dopravního prostředku z tuzemska do jiného členského státu (13 s 119).

Podle odst. 14 § 90 ZDPH musí být nově na daňovém dokladu při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, uveden údaj „zvláštní režim – použité zboží“ nebo „zvláštní režim – umělecká díla“ nebo „zvláštní režim – sběratelské předměty a starožitnosti“. Na tomto dokladu nesmí být až na výjimky samostatně uvedena daň týkající se přírážky.

3.7.2 DODÁNÍ A POŘÍZENÍ ZAHRANIČNÍHO ZBOŽÍ

Dodání zahraničního zboží do jiného členského státu

V praxi se mohou vyskytnout situace, kdy ORD z jiného členského státu nakoupí zboží od českého plátce, přičemž dané zboží se sice v okamžiku nákupu již nachází na území ČR, ale ještě nebylo propuštěno do celního režimu volný oběh. Např. se může jednat o zboží z Japonska, které bylo prodáno českému plátcovi a v režimu tranzit bylo převezeno do ČR a zde uskladněno ve veřejném skladu. V případě, že český plátec prodá zboží odběrateli ORD v jiném členském státě s tím, že zboží bude procleno a propuštěno do volného oběhu až v jiném členském státě, není povinen přiznat daň, protože místem plnění je i v tomto případě z pohledu dodavatele místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení přepravy tohoto zboží, což je v tomto případě tuzemsko a to zahrnuje také celní sklady i svobodné sklady či pásma. Z toho důvodu se tedy jedná o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, u něhož lze uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.

Osobou povinnou přiznat daň se v tomto případě pořízení stává odběratel ORD v jiném členském státě, kde je ukončena přeprava zboží. Dále bude s největší pravděpodobností tento odběratel povinen odvést i daň vztahující se k propuštění zboží do volného oběhu v jiném členském státě (14 s. 113 – 122).

Pořízení zahraničního zboží z jiného členského státu

V praxi může nastat situace, kdy český plátec daně nakoupí zboží, které se sice v okamžiku nákupu již nachází na území jiného členského státu, ale ještě nebylo propuštěno do celního režimu volný oběh. Např. se může jednat o zboží z Číny, které bylo prodáno slovenské ORD a v režimu tranzit převezeno na Slovensko a zde uskladněno ve veřejném

skladu. V případě, že slovenská ORD prodá zboží českému odběrateli s tím, že zboží bude procleno a propuštěno do volného oběhu až v ČR, není povinna přiznat daň, ale osobou povinnou přiznat daň se v tomto případě pořízení stává český odběratel, a to z toho důvodu, že zboží bylo propuštěno do volného oběhu až v ČR a dovozce – tedy v tomto případě odběratel – je povinen přiznat a zaplatit daň při dovozu. Kromě toho je odběratel ale povinen odvést daň i v souvislosti s pořízením z jiného členského státu. K tomuto specifickému typu pořízení zboží z jiného členského státu se tedy vážou dvě daňové povinnosti, ale zároveň má odběratel – plátce daně – v tomto případě dva nároky na odpočet daně – jelikož se jedná o plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (14 s. 24 – 33).

3.7.3 DODÁNÍ A POŘÍZENÍ NOVÝCH DOPRAVNÍCH PROSTŘEDKŮ

Pro uplatňování daně při dodání a pořízení nového dopravního prostředku uvnitř území ES platí specifický režim, kde platí, že povinnost přiznat daň má vždy pořizovatel ve své zemi, bez ohledu na to, o jakou osobu se jedná (13 s. 71).

Definice nového dopravního prostředku

Definice nového dopravního prostředku je uvedena v § 4 odst. 3, písm. b) ZDPH a dle tohoto ustanovení je jím vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích s obsahem válců větším než 48 cm³ a výkonem větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců od dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km – zde postačí splnění jedné z těchto podmínek, přičemž je důležité správně určit okamžik prvního dne uvedení do provozu.

Za okamžik prvního dne uvedení do provozu se dle § 19 ZDPH u pozemních motorových vozidel považuje den, kdy bylo vozidlo registrováno k provozu ve státě výrobce, nebo den, kdy nastala povinnost toto vozidlo ve státě výrobce registrovat, a to den, který nastane dříve. V případě, že povinnost registrace vozidla nenastává ve státě výrobce, pak je dnem prvního uvedení do provozu den, kdy bylo odvezeno kupujícím nebo dodáno kupujícímu, popřípadě den, kdy kupující s ním mohl nakládat, a to den, který nastal dříve. V případě, že bylo vozidlo určeno k předváděcím účelům, dnem uvedení do provozu je den prvního použití pro předváděcí účely (12 s. 273).

Dále se za nové dopravní prostředky dle ZDPH považují také lodě a letadla, a to přesně dle zákonem vymezených technických parametrů a v případě, že jejich použití nepřesáhlo limity uvedené v ZDPH. V § 19 pak ZDPH blíže specifikuje dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území ES.

Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu

Na základě ustanovení § 19 ZDPH vyplývá, že dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu za úplatu, které uskutečňuje plátce pro jakoukoliv osobu v jiném členském státě je plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně.

V případě, že je nový dopravní prostředek dodán do jiného členského státu osobě neregistrované k dani v jiném členském státě, má plátce povinnost předložit místně příslušnému správci daně hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu spolu s kopií vystaveného daňového dokladu, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Toto plnění pak plátce neuvádí do souhrnného hlášení (8 s. 90).

Nově od roku 2013 musí být na daňovém dokladu při dodání nového dopravního prostředku dle odst. 8 § 19 ZDPH uvedeno sdělení, že se jedná o nový dopravní prostředek a údaje tuto skutečnost potvrzující.

Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu

Plátce, jež pořizuje za úplatu nový dopravní prostředek od jakékoli osoby v jiném členském státě, uskutečňuje tímto pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku.

V případě, že plátce pořizuje nový dopravní prostředek z jiného členského státu od osoby neregistrované k dani v jiném členském státě, je povinen k daňovému přiznání přiložit navíc hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii daňového dokladu, který mu vystavil dodavatel (8 s. 91).

Pokud si pořídí nový dopravní prostředek z jiného členského státu osoba nepovinná k dani, je tato osoba povinna předložit daňové přiznání spolu s kopií daňového dokladu a hlášením o pořízení nového dopravního prostředku, a to do 10 dnů od data pořízení a správce daně vyměří částku daně, kterou je pak pořizovatel povinen zaplatit do 25 dnů ode dne, kdy byla daň vyměřena.

4. UPLATŇOVÁNÍ DPH U INTRAKOMUNITÁRNÍCH DODÁVEK ZBOŽÍ V PŘÍKLADECH

V této kapitole budou pro snadnější pochopení tématu podrobně zpracovány konkrétní příklady intrakomunitárních obchodních transakcí se zdůrazněním změn, které nově vstoupily v platnost novelizací ZDPH od 1. ledna 2013. Jelikož v praxi u mnoha firem zabývajících se intrakomunitárními dodávkami zboží nezřídka dochází k záměně tuzemských plnění za plnění intrakomunitární, jsou proto dále v práci záměrně uvedeny i konkrétní příklady obchodních transakcí, které na první pohled vypadají jako intrakomunitární plnění, avšak z hlediska ZDPH je takto nemůžeme označovat.

Všechny příklady uvedené v práci jsou aplikovány na fiktivní účetní jednotce – plátců daně - a to z toho důvodu, aby tato diplomová práce nebyla přínosem jen pro jednu konkrétní společnost, ale mohla posloužit více daňovým subjektům zabývajícím se v rámci svých podnikatelských aktivit intrakomunitárními dodávkami zboží. V případě, že by celá praktická část této práce byla komponována na míru určité konkrétní společnosti, pak by práce vzhledem k diskretnosti dat zde uvedených nebyla vhodná k využití pro ostatní subjekty zabývajících se intrakomunitárními plněními. K jednotlivým příkladům dále uvedeným se vztahují přílohy zařazené na konci práce, např. daňové přiznání, náhled souhrnného hlášení, kurzy devizových měn vyhlášených ČNB (18) a další. Všechna zdanitelná plnění uvedená v příkladech jsou datována v rozmezí ledna a února 2013.

4.1 CHARAKTERISTIKA OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI

Společnost BPS Interiér, s.r.o. se sídlem, místem podnikání a provozovnou v Ostravě, vznikla v roce 2011 a zabývá se výrobou masivního nábytku a jiných výrobků z masivu, který prodává v tuzemsku i v zemích EU. V rámci svých činností provozuje také podnikovou prodejnu se svým zbožím. Společnost vlastní také jednu pobočku v Žilině na Slovensku, která je provozovnou společnosti BPS Interiér, s.r.o. a je na Slovensku registrovaná k dani. V této provozovně dochází jak k výrobě nábytku, tak i k jeho prodeji prostřednictvím podnikové prodejny.

Společnost je účetní jednotkou, vede účetnictví a pro přepočty kurzu cizích měn používá denní kurz vyhlášený ČNB, společnost se v roce 2012 stala plátcem DPH, a to od 26. srpna 2012 z toho důvodu, že v tento den překročila limit ve výši 326 000 Kč při pořízení zboží

z jiného členského státu. Překročením tohoto limitu se tedy stala plátcem daně a jejím zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí.

4.2 DODÁNÍ ZBOŽÍ DO JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU V PŘÍKLADECH

Uvedená podkapitola se zabývá dodáním zboží do jiného členského státu. Příklady zde uvedené se zaměřují na prodej zboží osobám z jiných členských států, avšak ne všechny transakce zde uvedené lze z hlediska ZDPH označovat za dodání zboží do jiného členského státu. Smyslem uvedených příkladů je jednak prakticky ukázat, ve kterých případech jde z hlediska ZDPH o dodání zboží do jiného členského státu a ve kterých nikoliv, a jaké jsou povinnosti plátce DPH vzhledem k uvedeným obchodním transakcím, tak také poukázat rozdíly v uplatňování daně před a po novelizaci ZDPH k 1. lednu 2013.

Příklad č. 1

Společnost BPS Interiér, s.r.o. dodala společnosti ADL, GmbH do Rakouska 6 ks zahradních setů z dubového masivu zahrnující velký stůl a 8 ks židlí za celkovou cenu 4 500 EUR, toto zboží bylo přepraveno přepravní společností odběrateli do Rakouska dne 30. ledna 2013. Daňový doklad byl vystaven dne 15. února 2013 a dodavatel za zboží zaplatil bankovním převodem 5. března 2013.

Řešení:

Dodáním tohoto zboží plátce splnil podmínky pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH a povinnost přiznat daň bude mít pořizovatel zboží jako ORD v Rakousku, proto společnost na daňovém dokladu uvedla pouze sjednanou cenu ve výši 4 500 EUR bez daně. Od roku 2013, kdy došlo k rozsáhlým změnám i v oblasti vystavování daňových dokladů měl dodavatel povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v němž se uskutečnilo dodání zboží do jiného členského státu – tzn. k nejpozději k 15. únoru 2013, což bylo v uvedeném příkladu splněno. Oproti tomu v roce 2012 byla povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne dodání. Povinnost přiznat osvobození od daně společnosti vznikla k 15. únoru 2013 jako k 15. dni v měsíci následujícího po měsíci, v němž bylo dodáno zboží, jelikož daňový doklad nebyl vystaven dříve. Z toho důvodu musela společnost pro účely DPH použít kurz platný ke dni 15. února 2013, který byl k tomuto dni ve výši 25,385 Kč/EUR.

Po přepočtení na Kč činila hodnota plnění 114 232,50 Kč. Společnost je povinna tuto částku vykázat ve svém daňovém přiznání (dále jen „DAP“) za 1. čtvrtletí 2013 jako

osvobozené plnění v řádku 20 a také v souhrnném hlášení za měsíc únor 2013 s kódem 0 a s uvedením DIČ, pod nímž je rakouský pořizovatel registrován k dani v Rakousku.

Příklad č. 2

Společnost BPS Interiér, s.r.o. dodala 5 ks 3dveřových skříní společnosti ALD Trade, GmbH do Rakouska ORD v tomto členském státě za celkovou cenu 2 000 EUR. Zásilka byla odběrateli přepravena prostřednictvím přepravní společnosti dne 29. ledna 2013, doklad společnost vystavila dne 8. února 2013. Faktura byla zaplacená připsáním fakturované částky na bankovní účet společnosti dne 20. února 2013.

Řešení:

Dodáním tohoto zboží plátce rovněž splnil podmínky pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH a povinnost přiznat daň má pořizovatel zboží jako ORD v Rakousku. Protože byl daňový doklad vystaven před 15. dnem následujícího měsíce po dodání zboží, vzniká povinnost přiznat toto dodání k datu vystavení daňového dokladu. Na faktuře uvedla společnost sjednanou cenu ve výši 2 000 EUR bez daně a částku 2 000 EUR přepočtl plátce na českou měnu kurzem ČNB platným k datu 8. února 2013, kdy byl vystaven daňový doklad, který byl k tomuto dni ve výši 25,24 Kč/EUR.

Hodnota po přepočtení činila 50 480 Kč. Společnost je povinna tuto částku vykázat ve svém DAP za 1. čtvrtletí 2013 jako osvobozené plnění v řádku 20 a také ve svém souhrnném hlášení za měsíc únor 2013 s kódem 0 a s uvedením DIČ, pod nímž je rakouský pořizovatel registrován k dani v Rakousku.

Příklad č. 3

Společnost BPS Interiér, s.r.o. uzavřela obchodní smlouvu se společností Drzewostaw, Sp. z o. o., ORD v Polsku na dodání 50 m² dubových dřevěných parket a cena za 1 m² činila 1 500 Kč. Dodací podmínky byly stanoveny tak, že polský odběratel si převzal parkety v podnikové prodejně v Ostravě 16. ledna 2013 a přímo z ČR je vyvezl do Švýcarska. Společnost vystavila daňový doklad 17. ledna 2013 a úhradu za zboží obdržela bankovním převodem dne 2. února 2013.

Řešení:

Jelikož zboží nebylo dodáno do jiného členského státu a ani český plátce nebyl osobou, která by zajistila vývoz zboží z tuzemska, považuje se toto plnění za plnění s místem plnění

v tuzemsku, a tudíž podléhá české DPH. Společnost v tomto případě vystavila odběrateli daňový doklad s českou daní v základní sazbě 21 %, kde základ daně činil 75 000 Kč a DPH 15 750 Kč. Dohromady tedy při úhradě obdržela od odběratele částku 90 750 Kč. Povinnost přiznat daň vznikla společnosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění – tj. k 16. lednu 2013, neboť nastal dřív, než přijetí úplaty. Toto plnění má společnost povinnost přiznat v DAP za 1. čtvrtletí 2013 a uveďte jej do řádku 1.

Příklad č. 4

Společnost BPS Interiér, s.r.o. prodala 5. února 2013 8 ks jídelních stolů z bukového masivu společnosti AB Nábytok, s.r.o., která je ORD na Slovensku, za účelem následného dodání tohoto zboží odběrateli do Rakouska ORD v Rakousku za sjednanou cenu 2 800 EUR. Zboží bylo přepraveno z tuzemska přímo do Rakouska konečnému odběrateli přepravní společností, kterou objednala společnost BPS Interiér, s.r.o. jako prodávající. Daňový doklad byl vystaven dne 6. února na slovenskou firmu.

Řešení:

Z uvedeného příkladu vyplývá, že se jedná o zjednodušený postup v třístranném obchodu, v němž společnost BPS Interiér, s.r.o. figuruje jako prodávající. Společnost vystavila daňový doklad pro slovenskou firmu, která je v daném příkladě prostřední osobou, na částku 2 800 EUR bez daně a uplatnila v tomto případě osvobození od daně při dodání zboží podle § 64 ZDPH. Částku 2 800 EUR přepočítala na českou měnu kurzem platným ke dni vystavení daňového dokladu – tj. k 6. únoru 2013, který činil 25,735 Kč/ EUR.

Hodnota po přepočtení činila 72 058 Kč. Společnost je povinna toto plnění vykázat v DAP za 1. čtvrtletí 2013 v řádku 20. V souhrnném hlášení za měsíc únor společnost uvedla částku 72 058 Kč pod kódem 0 spolu s DIČ slovenské firmy.

Příklad č. 5

Společnost BPS Interiér, s.r.o. prodala 2. února 2013 rakouskému podnikateli psací stůl z dubového masivu, který si jej zakoupil přímo v podnikové prodejně v Ostravě a zaplatil za něj v hotovosti. Rakouský podnikatel je ORD v Rakousku a své DIČ sdělil prodávajícímu. Rakouský podnikatel toto zboží koupil za účelem vybavení svých kancelářských prostor. Zaměstnanci společnosti před vystavením faktury ověřili správnost DIČ v systému VIES a v domněnku, že jde o osvobozené plnění v rámci dodání zboží do jiného členského státu, prodali rakouskému obchodnímu partnerovi tento stůl za cenu bez daně za 13 400,- Kč.

Řešení:

Toto plnění však nespadá do intrakomunitárních dodávek, protože pokud plátce daně (prodávající) nemá u zboží zakoupeného OPD z jiného členského státu v tuzemsku, jehož dopravu do jiné členské země zajišťuje kupující, důkazní prostředky, že zboží bylo do jiné členské země opravdu přepraveno, musí posuzovat toto dodání zboží, jako dodání zboží bez přepravy dle § 7 odst. 1 ZDPH. Tento paragraf ZDPH nerozlišuje, komu bylo zboží dodáno, zda tuzemskému plátcovi, nebo ORD v jiném členském státě, nebo osobě ze třetí země – ale říká, že v případě, že je zboží dodáno bez odeslání nebo přepravy – tedy pokud odeslání nebo přepravu není prodávající schopen doložit důkazními prostředky – je místo plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. A plnění s místem plnění v tuzemsku, podléhá české DPH. Z toho tedy vyplývá, že společnost BPS Interiér, s.r.o. nemůže uplatnit osvobození od daně dle § 64 ZDPH a česká daň na výstupu musí být uplatněna (19 s. 79).

Společnost však v mylném domnění, že jde o osvobozené plnění při dodání zboží do jiného členského státu ORD registrované v jiném členském státě, prodala tento stůl odběrateli za cenu bez daně. Při tomto prodeji tak utrpěla ztrátu ve výši české daně, která z tohoto plnění činí 2 814 Kč a musí být finančnímu úřadu odvedena bez ohledu na to, zda ji odběratel uhradil či nikoliv. Částku neuhrazené DPH odběratelem společnost může společnost zahrnout do nákladů, však jelikož tento náklad vznikl chybným vystavením daňového dokladu, bude z hlediska daně z příjmů daňově neuznatelný (14 s. 122).

V situaci, tak jak je v příkladu uvedená, je společnost povinna přiznat daň 2 814 Kč podle § 21 odst. 1 ZDPH k datu uskutečnění zdanitelného plnění, nebo k datu přijetí úplaty – v tomto příkladě se jedná o shodné datum 2. února 2013. Společnost tedy přiznala toto plnění v DAP za 1. čtvrtletí 2013 a uvedla jej v řádku 1.

Přesto však doporučuji společnosti, aby si vyžádala od odběratele potvrzení o tom, že stůl byl skutečně přepraven do Rakouska. Je totiž velká šance, že správce daně by toto osvobození mohl na základě důkazních materiálů zajištěných odběratelem uznat. Podobná kauza byla řešena Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) v roce 2010 v souvislosti se společností Makro.

Stručně řečeno společnost Makro Cash & Carry ČR, s.r.o. (dále jen „Makro“) prodávala zboží zákazníkům z jiných členských států, kteří doložili registraci k DPH v jiném členském státě, tuto registraci samozřejmě společnost důkladně ověřila. Jakmile ORD z jiného členského státu nakoupila ve společnosti Makro zboží, byla jí vystavena faktura, kde byla cena s DPH. Pokud zákazník – ORD z jiného členského státu - ve stanovené lhůtě písemně prohlásil, že zakoupené zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, vystavila společnost

Makro po opětovném ověření údajů ze systému VIES novou fakturu na cenu bez daně a tato faktura pak nahradila původní fakturu. Společnost Makro uvedený postup při prodeji zboží ORD z jiných členských států obhajovala tím, že jednala v dobré víře a poukazovala na to, že výše uvedený postup při prodeji je toho důkazem.

Nakonec dal NSS za pravdu společnosti Makro a uznal, že společnost jednala v dobré víře, která byla výše popsaným procesem nákupu prokázána. V samotném rozsudku NSS, který byl uveřejněn pod číslem 2172/2011 Sb. týkající se této kauzy je uveden závažný závěr a to, že důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně do jiného členského státu, tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem daně ORD v jiném členském státě – leží na plátcu, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží je způsobilým důkazem jen v případě, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. A v případě pochybností je prodávající dle tohoto rozsudku povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu – tedy, že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření, která by riziku možného daňového podvodu mohla zabránit (20).

Z toho důvodu společnosti BPS Interiér, s.r.o. v tomto případě doporučuji vyžádat si od odběratele důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možné uplatnit osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

Příklad č. 6

Společnost BPS Interiér, s.r.o. prodala 10 ks šatních skříní společnosti Mark & Heine, GmbH, která je ORD v Německu za celkovou cenu 3 650 EUR. Avšak vzhledem k tomu, že německý kupující měl následně toto zboží dodat svému obchodnímu partnerovi, společnosti Elex, GmbH, ORD v Německu, která má provozovnu blíže k hranicím s ČR, na žádost německého kupujícího – společnosti Mark & Heine, GmbH - se dohodli, že si konečný příjemce – společnost Elex, GmbH - odveze zboží přímo ze skladu společnosti v Ostravě sám. Dne 15. února 2013 si tedy obchodní partner německého kupujícího převzal zboží na pobočce v Ostravě a společnost BPS Interiér, s.r.o. vystavila daňový doklad pro odběratele dne 25. února 2013. Zboží bylo zaplaceno německým kupujícím dne 3. března 2013.

Řešení:

Tento příklad tak jak je popsán nelze považovat za dodání zboží do jiného členského státu, protože zde není splněna jedna z podmínek uvedená v § 64 odst. 1 ZDPH, a to podmínka zajištění přepravy kupujícím, prodávajícím nebo zmocněnou třetí osobou. V tomto případě

společnost nemá důkaz o přepravě zboží do jiného členského státu a nemá jak prokázat dodání zboží německému kupujícímu. Situaci by bylo možné napravit jedině tak, že by německý příjemce zboží byl zmocněn německým kupujícím k přepravě zboží z území ČR, ale i v tomto případě by musela společnost postupovat velmi obezřetně a zajistit všechny důkazní prostředky, že zboží bylo do jiného členského státu opravdu přepraveno. Tímto způsobem by mohla společnost postupovat podle ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH, kde zákon připouští, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat i písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo do jiného členského státu přepraveno (12 s. 226).

Avšak v tomto případě nedošlo k žádnému zplnomocnění německého příjemce zboží německým kupujícím k přepravě zboží z území ČR. Proto společnost musela tuto dodávku německému kupujícímu vyfakturovat s českou daní a německý kupující toto akceptoval s tím, že si pak požádá o vrácení daně na základě § 82a a 82b ZDPH. Společnost je povinna přiznat v tomto případě daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tedy k 15. únoru, neboť tento den nastal dříve než den přijetí úplaty.

Fakturovaná částka – tj. základ daně 3 650 EUR + 766,50 EUR DPH byla přepočtena na českou měnu kurzem platným ke dni převzetí zboží – 15. únoru 2013, který byl v tento den ve výši 25,385 Kč/EUR.

Přepočtení na českou měnu:

základ daně: $3\,650 \cdot 25,385 = 92\,655,25$ Kč;

daň 21 %: $766,50 \cdot 25,385 = 19\,457,60$ Kč.

Společnost je povinna toto plnění přiznat v DAP za 1. čtvrtletí 2013 a to v řádku 1, v souhrnném hlášení toto plnění vykazovat nebude.

Pro další obchodní spolupráci doporučuji společnosti, aby se s odběratelem vždy v takových případech dohodla na zplnomocnění příjemce zboží k přepravě z tuzemska, aby už tak nedošlo k zatížení zboží českou daní a bylo tak možné uplatnit osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

4.3 POŘÍZENÍ ZBOŽÍ Z JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU V PŘÍKLADECH

V uvedené podkapitole budou řešeny konkrétní případy pořízení zboží z jiného členského státu. Při pořízení zboží z jiného členského státu nemá pořizovatel povinnost podávat souhrnné hlášení, avšak je povinen vést zvláštní evidenci DPH v členění podle jednotlivých členských států, jak uvádí § 100a ZDPH.

Příklad č. 7

Společnost BPS Interiér, s.r.o. pořídila od společnosti Dřevopol, s.r.o., ORD se sídlem v Košicích 10 m³ dubového masivu pro výrobu nábytku, za celkovou cenu 3 750 EUR. Slovenská společnost dopravila toto zboží na pobočku BPS Interiér, s.r.o. v Ostravě dne 31. ledna 2013. Fakturu dodavatel vystavil až 26. února 2013, přičemž společnost tento doklad obdržela 28. února 2013 a na základě tohoto dokladu provedla úhradu požadované ceny ve výši 3 750 EUR na bankovní účet dodavatele 8. března 2013.

Řešení:

Společnost pořídila toto zboží od ORD v jiném členském státě za úplaty a došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a zboží bylo přepraveno prodávajícím do tuzemska – na základě těchto skutečností se dle § 16 ZDPH jedná o pořízení zboží z jiného členského státu. Pro slovenského dodavatele je toto plnění osvobozeno na Slovensku od daně. Dnem pořízení zboží je z hlediska společnosti BPS Interiér, s.r.o. 31. leden 2013, a protože byl daňový doklad vystaven až 26. února 2013, tak v tomto případě vzniká společnosti BPS Interiér, s.r.o. podle odst. 1 § 25 ZDPH povinnost přiznat daň k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno – tzn. k 15. únoru 2013.

Díky změnám v souvislosti s vystavováním daňových dokladů platných od počátku roku 2013 společnost BPS Interiér, s.r.o. již na daňový doklad nedoplňuje žádné další údaje týkající se daně, tak jako tomu bylo do konce roku 2012, aby bylo dodrženo pravidlo neporušitelnosti obsahu daňového dokladu v souladu se směrnicí EU o fakturaci, dle níž doklad vystavený dodavatelem musí zůstat po celou dobu uchovávání nezměněn. Údaje rozhodné pro stanovení daně společnost pouze eviduje ve zvláštní evidenci DPH v členění podle jednotlivých členských států dle § 100a ZDPH.

Společnost tedy v DAP za 1. čtvrtletí přizná z částky 3 750 EUR přepočtené na českou měnu daň při pořízení zboží a zároveň uplatní nárok na odpočet daně ve stejné výši. Kurz měny ke dni 15. února 2013 byl 25,385 Kč/ EUR.

Výpočet daně:

základ daně: $3\,750 \cdot 25,385 = 95\,193,75$ Kč;

daň: $21\% \text{ ze základu daně, tj. } 95\,193,75 \cdot 0,21 = 19\,990,69$ Kč.

V DAP přizná daň ve výši 19 990,69 Kč v řádku 3 a nárok na odpočet daně uvede ve stejné výši v řádku 43. Údaje rozhodné pro stanovení daně společnost pouze eviduje ve zvláštní evidenci DPH dle § 100a ZDPH v členění podle jednotlivých členských států.

Příklad č. 8

Obchodní společnost Veba, GmbH se sídlem v Německu, která je ORD v Německu dodala společnosti BPS Interiér, s.r.o. 10 000 ks šroubů za celkovou cenu 1 200 EUR a zaslala tuto dodávku společnosti BPS Interiér, s.r.o. poštou přímo na pobočku do Ostravy. Toto zboží bude společnost používat pro výrobu nábytku. Balík společnost převzala od české pošty dne 3. února 2013. Fakturu na dodané zboží vystavil německý dodavatel již s datem 30. ledna 2013, kdy bylo zboží předáno na poštu. Společnost obdržela tento doklad spolu se zásilkou zboží dne 3. února 2013 a na základě tohoto dokladu bylo zboží uhrazeno ve sjednané výši dne 10. února 2013.

Řešení:

V obchodní transakci uskutečněné v tomto příkladu jde zcela jasně o pořízení zboží z jiného členského státu. Společnost na daňový doklad nedoplňuje žádné údaje, aby nedošlo k omezení neporušitelnosti daňového dokladu, avšak údaje rozhodné pro stanovení daně společnost pouze eviduje ve zvláštní evidenci DPH dle § 100a ZDPH v členění podle jednotlivých členských států. V uvedeném případě vzniká českému pořizovateli povinnost přiznat daň k datu vystavení daňového dokladu, tj. k 30. lednu 2013, protože daňový doklad byl vystaven před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Znamená to tedy, že odběratel přizná daň při pořízení v DAP za 1. čtvrtletí 2013 a přizná jej z částky 1 200 EUR přepočtené na českou měnu denním kurzem k 30. lednu 2013, který byl v tento den ve výši 25,66 Kč/EUR. Zároveň si uplatní nárok na odpočet daně.

Výpočet daně:

základ daně: $1\,200 \cdot 25,66 = 30\,792 \text{ Kč};$

daň: $21 \% \text{ ze základu daně, tj. } 30\,792 \cdot 0,21 = 6\,466,32 \text{ Kč}.$

V DAP za 1. čtvrtletí přizná daň ve výši 6 466,32 Kč v řádku 3 a nárok na odpočet daně uvede ve stejné výši v řádku 43.

Příklad č. 9

Společnost BPS Interiér, s.r.o. uzavřela kupní smlouvu se společností AB Holz, GmbH - rakouským dodavatelem dřeva, ORD v Rakousku na dodání 20 m³ dubové kulatiny za celkovou cenu 5 000 EUR. Jedna polovina zboží byla dle dodacích podmínek dodána na pobočku v Žilině a druhá polovina na pobočku v Ostravě, obě části zboží v jeden den, a to dne 14. února 2013. K vystavení dokladů rakouským dodavatelem došlo 11. února 2013 a k zaplacení zboží ještě před dodáním dne 12. února 2013.

Řešení:

Rakouský dodavatel vystavil společnosti fakturu, na níž byla pouze cena bez daně. Co se týče zboží dodaného do skladu na pobočce v Ostravě, zde se bezesporu jednalo o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Společnosti vznikla povinnost přiznat daň k datu vystavení daňového dokladu, tedy k 11. únoru 2013, jelikož k vystavení dokladu došlo před 15. dnem následujícím po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Společnost má povinnost přiznat daň při pořízení v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2013, a to z částky 2 500 EUR přepočtené na českou měnu kurzem ke dni 11. února, který činil 25,24 Kč/ EUR.

Výpočet daně:

základ daně: $2\,500 \cdot 25,24 = 63\,100$ Kč;

daň: $21\% \text{ ze základu daně, tj. } 63\,100 \cdot 0,21 = 13\,251$ Kč.

V DAP za 1. čtvrtletí 2013 přizná společnost daň ve výši 13 251 Kč v řádku 3 a nárok na odpočet daně uvede ve stejné výši v řádku 43.

U dodávky zboží na Slovensko je ohledně DPH možné postupovat takto: lze buď uplatnit daň na Slovensku prostřednictvím slovenské pobočky, nebo v případě, že plátce nepřizná daň na Slovensku, pak je podle § 11 odst. 2 povinen přiznat daň při pořízení zboží v tuzemsku. Pokud by plátce následně přiznal daň na Slovensku při pořízení zboží do tohoto státu, může podle § 11 odst. 3 ZDPH snížit základ daně v tuzemsku u základu daně, ze kterého byla odvedena daň v jiných členských státech při ukončení dodání zboží (19 s. 84).

Společnost se v tomto případě rozhodla uplatnit daň na Slovensku a toto přiznání daně prokáže českému správci daně předložením DAP za 1. čtvrtletí podaným slovenskou provozovnou slovenskému správci daně na Slovensku.

Příklad č. 10

Společnost BPS Interiér, s.r.o., pořídila v Německu 7. ledna 2013 dopravní prostředek značky Opel za 11 000 EUR, který s výraznou slevou zakoupila v od společnosti Best Mobel, GmbH, osoby neregistrované k dani v Německu. Tato osoba automobil prodávala proto, že pominuly důvody, pro které automobil zakoupila do obchodního majetku – automobil měl najeto pouze 754 km a prodávající jej pořídil v listopadu 2012. Dopravu tohoto dopravního prostředku si společnost po dohodě s dodavatelem zajistila ve vlastní režii. Proávající vystavil fakturu v den prodeje dne 7. ledna 2013. Společnost tento automobil zařadila do svého obchodního majetku a kvalifikovaným odhadem byl určen poměr využití pro ekonomickou činnost ve výši 90 %.

Řešení:

Podle § 19 odst. 4 ZDPH jde i v tomto případě o pořízení zboží z jiného členského státu, přestože je nový dopravní prostředek zakoupen od osoby neregistrované k dani v jiném členském státě. Místem plnění je stát, kde se zboží nachází v okamžiku ukončení přepravy, tedy ČR. Společnost je v tomto případě povinná přiznat a odvést daň, zároveň však má v tomto případě nárok na odpočet daně na vstupu (14 s. 36). Povinnost přiznat daň vzniká ke dni vystavení daňového dokladu tedy k datu 7. ledna 2013. Společnost tedy přiznala daň při pořízení ke dni 7. ledna 2013 a základ daně přepočítala kurzem platným v tento den, který byl ve výši 25,535 Kč/EUR. Jelikož však kvalifikovaným odhadem bylo určeno, že automobil bude pro ekonomickou činnost využíván jen z 90 %, musí společnost krátit nárok na odpočet daně, a to v tom poměru, v jakém bude tento automobil využíván pro soukromou potřebu.

Výpočet daně:

základ daně: $11\,000 \cdot 25,535 = 280\,885 \text{ Kč}$;

daň: $21 \% \text{ ze základu daně, tj. } 280\,885 \cdot 0,21 = 58\,985,85 \text{ Kč}$;

poměrný nárok na odpočet daně: $58\,985,85 \cdot 0,90 = 53\,087,27 \text{ Kč}$.

V DAP za 1. čtvrtletí přizná společnost daň ve výši 58 985,85 Kč v řádku 9 a nárok na odpočet daně uvede v poměrné výši 53 087,27 Kč v řádku 43. Na tomto řádku uvede základ daně i daň v poměrné výši. Z tohoto zdanitelného plnění tak vznikne povinnost vůči finančnímu úřadu ve výši 10 % daně v částce 5 898,58 Kč, a to z toho důvodu, že u automobilu je odhadováno, že bude v tomto rozsahu využíván pro soukromé účely a v tomto případě není možné uplatnit nárok na odpočet daně. Společnost musí k daňovému přiznání zároveň přiložit hlášení o pořízení nového dopravního prostředku, které je uvedeno v příloze č. 9 a kopii daňového dokladu od dodavatele.

Příklad č. 11

Společnost BPS Interiér, s.r.o. dne 25. února 2013 pořídila ještě jeden dopravní prostředek – dodávku značky Fiat z německého autosalonu za 16 800 EUR, kterou autosalon používal jako předváděcí vůz od ledna 2012, tento vůz měl za tuto dobu na předváděcích jízdách najeto 3 254 km. Společnost se o přepravu tohoto dopravního prostředku po dohodě s dodavatelem postarala ve vlastní režii. Německý dodavatel ORD v Německu vystavil daňový doklad dne 28. února 2013. Společnost tento automobil zařadila do svého obchodního majetku a hodlá jej využívat jen pro uskutečňování své ekonomické činnosti.

Řešení:

V tomto případě se už nejedná o nový dopravní prostředek, protože z hlediska ZDPH nesplňuje definici nového dopravního prostředku uvedenou v § 4 odst. 3, písm. b), protože od uvedení do jeho provozu uplynula doba delší než 6 měsíců, proto se na jeho pořízení už nevztahují ani speciální ustanovení uvedené v § 19 ZDPH. V tomto případě se aplikují standardní postupy platné pro pořízení zboží z jiného členského státu.

Místo plnění je v ČR, jelikož zde byla ukončena přeprava zboží a společnost je v tomto případě povinna přiznat a odvést daň. Zároveň však může uplatnit nárok na odpočet daně, a to podle § 72 a 73 ZDPH.

Povinnost přiznat daň vznikla společnosti ke dni vystavení daňového dokladu – tedy k 28. únoru 2013. Společnost tedy přepočítala základ daně kurzem platným ke dni 28. února 2013, který byl ve výši 25,635 Kč/EUR:

Výpočet daně:

základ daně: $16\,800 \cdot 25,635 = 430\,668 \text{ Kč}$;

daň: $21 \% \text{ ze základu daně, tj. } 430\,668 \cdot 0,21 = 90\,440,28 \text{ Kč}$.

V DAP za 1. čtvrtletí společnost přizná daň ve výši 90 440,28 Kč v řádku 3 a nárok na odpočet daně uvede ve stejné výši v řádku 43.

Příklad č. 12

Společnost BPS Interiér, s.r.o. vyslala svého zaměstnance na služební cestu do Berlína v Německu, kde se zúčastnil mezinárodního veletrhu truhlářství. Zaměstnanec přímo na tomto veletrhu zakoupil dne 17. ledna 2013 od německého prodávajícího, ORD v Německu prezentujícího své produkty na tomto veletrhu, speciální motorovou pilu s příslušenstvím za 952 EUR včetně německé daně ve výši 19 %. Prodávající mu na místě vystavil daňový doklad s německou daní a zaměstnanec zaplatil na místě v hotovosti.

Řešení:

V tomto případě z uvedeného příkladu vyplývá, že toto plnění lze považovat za pořízení zboží z jiného členského státu, neboť je pořízena od ORD v Německu a byla přepravena do tuzemska v rámci pracovní cesty zaměstnancem společnosti, kde stala se součástí obchodního majetku společnosti.

Společnost má dvě možnosti, jak toto plnění přiznat. První možností je, že za základ daně bude považovat po přepočtení na českou měnu celou částku včetně německé daně – tj.

952 EUR. Druhou možností je, že společnost požádá o vrácení německé daně, přizná pořízení zboží a daň vypočte ze základu daně jen 800 EUR (12 s. 260).

Společnost se v tomto případě rozhodla pro druhou možnost a požádala o vrácení německé daně a z toho důvodu za základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu bude považovat pouze 800 EUR, které byly přepočteny na českou měnu. Povinnost přiznat daň vznikla společnosti ke dni vystavení daňového dokladu, tj. k 17. lednu 2013 a k tomuto datu byl kurz měny ve výši 25,54 Kč/EUR.

Výpočet daně:

základ daně: $800 \cdot 25,54 = 20\,432$ Kč;

daň: $21\% \text{ ze základu daně, tj. } 20\,432 \cdot 0,21 = 4\,290,72$ Kč.

V DAP za 1. čtvrtletí přizná společnost daň ve výši 4 290,72 Kč v řádku 3 a nárok na odpočet daně uvede ve stejné výši v řádku 43.

4.4 NÁVRHY A DOPORUČENÍ SPOLEČNOSTI BPS INTERIÉR, S.R.O.

Tato podkapitola je věnována konkrétním návrhům a doporučením společnosti BPS Interiér, s.r.o. Tyto návrhy však mohou přinést užitek i jiným daňovým subjektům, nacházejícím se v obdobné situaci jako právě společnost BPS Interiér, s.r.o.

4.4.1 MOŽNOST ZRUŠENÍ REGISTRACE K DANI

V roce 2012 společnost BPS Interiér, s.r.o. překročila limit při pořízení zboží z jiného členského státu ve výši 326 000 Kč a podle původního ustanovení odst. 6 § 94 ZDPH se tak dnem překročení tohoto limitu stala plátcem daně. Tento den nastal 26. srpna 2012. Společnost je tak čtvrtletním plátcem a za tu dobu již dva krát podávala daňové přiznání k DPH a v obou případech jí vznikla několikatisícová daňová povinnost vůči finančnímu úřadu.

Novela ZDPH, která vstoupila v platnost od 1. ledna 2013, však vymezuje zcela nové pravidlo, kdy OPD tuzemskému neplátcí daně již z důvodu překročení limitu při pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí služby od OPD v jiném členském státě nebo ZOPD či při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 ZDPH a dalších případech nevzniká povinnost registrovat se jako plátce daně, ale v těchto případech se OPD neplátce daně stane identifikovanou osobou.

Zákonodárci při vytváření této novely však pamatovali i na případné znevýhodnění OPD, které se v období od 1. dubna 2011 do 31. prosince 2012 staly plátcí daně a vznikla jim povinnost registrace k dani právě na základě původních § 94 odst. 6 až 11 a § 94 odst. 15 ZDPH a umožnili jim požádat o zrušení registrace, jak je uvedeno v přechodných opatřeních k novele ZDPH, v bodě 8. O zrušení registrace však mohou tyto osoby požádat nejpozději do 31. března 2013 – tedy do uplynutí 3 kalendářních měsíců ode dne nabytí účinnosti novely. Z toho důvodu společnost zvažuje, zda tuto možnost také nevyužít a požádat správce daně o zrušení registrace a registrovat se pouze jako identifikovaná osoba.

Tuto úvahu však společnosti nedoporučuji. Vzhledem k tomu, že společnost pořizuje větší polovinu zásob materiálu právě z jiných členských států, a to jen od velkých dodavatelů, kteří jsou ORD v jiných členských státech, by tento krok vůbec nebyl vhodný. Dodavatelé z jiných členských států, by sice společnosti po poskytnutí DIČ identifikované osoby fakturovali bez daně, ovšem povinnost přiznat daň v ČR by společnosti jakožto identifikované osobě vznikla, avšak v postavení neplátce daně by neměla nárok na odpočet daně. DPH by se tak promítalo do ceny zboží a posléze i do cen vyráběných produktů.

Ovšem v situaci plátce daně, by společnost při pořizování zboží od dodavatelů ORD v jiném členském státě měla nárok na odpočet daně a v této situaci by už DPH nevstupovala do ceny zboží a společnost by tak mohla prodávat levněji a lépe se prosazovat na trhu.

Zcela jiná situace by byla v případě, že by společnost působila pouze v rámci tuzemska a její tržby by nepřesahovaly limit pro plátce daně uvedený v § 6 ZDPH, a obchodování s jinými členskými státy by bylo na minimální úrovni. Tehdy by se společnosti zrušení registrace k dani a následná registrace identifikované osoby mohla vyplatit, ale vzhledem k situaci, ve které se společnost nachází, tento krok vůbec nedoporučuji.

4.4.2 RUČENÍ ZA NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE

Novelou ZDPH byl od nového roku navíc rozšířen okruh situací, v nichž se plátce daně může stát ručitelem za daň nezaplacenou dodavatelem z poskytnutého zdanitelného plnění, a jelikož je společnost plátcem daně, je nutné, aby uvedeným situacím věnovala dostatečnou pozornost.

Plátce DPH se od 1. dubna 2013 podle § 109 odst. 2 písm. c) může stát ručitelem ve třech nových situacích. První z nich nastane v případě, že plátce zaplatí zdanitelné plnění alespoň zčásti bezhotovostním převodem na jiný bankovní účet než je účet dodavatele, který je správcem daně zveřejněn v registru plátců vedeným finanční správou na stránkách Finanční

správy. Všichni plátcí daně byli povinni do konce února povinni oznámit správci daně čísla veškerých svých bankovních účtů, které používají pro svou ekonomickou činnost. V případě nesplnění této povinnosti zveřejnil správce daně všechny účty, které plátce uvedl při své registraci.

V druhém případě se může nově ručitelem stát také plátce, který přijme zdanitelné plnění od plátce, o kterém je v okamžiku uskutečnění tohoto plnění správcem daně na internetu zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Přičemž o tom, kdo je nespolehlivým plátcem, rozhoduje podle novely ZDPH správce daně. V § 106 ZDPH je uvedeno, že nespolehlivým plátcem se stane plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně.

V třetím případě se ručitelem stává plátce, který pořídí pohonné hmoty od distributora, který k okamžiku uskutečnění tohoto plnění není v internetovém registru Generálního ředitelství cel zveřejněn jako distributor pohonných hmot (21).

Společnosti BPS Interiér, s.r.o. proto doporučuji v rámci obchodování s tuzemskými plátcí důsledně ověřovat, zda čísla účtů uvedených na daňových dokladech dodavatelů, na něž má být poukázána úhrada za plnění, jsou uvedeny v registru plátců a také prověřovat dodavatele, zda se nejedná o nespolehlivého plátce. Taktéž při nakupování pohonných hmot je díky novele ZDPH nutné sledovat, zda je tento distributor k okamžiku uskutečnění registrován jako distributor pohonných hmot.

V případě, že by společnost přece jen potřebovala nakoupit od dodavatele, který nemá zveřejněný bankovní účet, nebo od dodavatele, který je nespolehlivým plátcem, popřípadě při odběru pohonných hmot od dodavatele, který není uveden v registru Generálního ředitelství cel jako distributor pohonných hmot, doporučuji zaplatit v hotovosti, pokud to výše závazku umožňuje. Na platby v hotovosti se totiž ručení za nezaplacenou daň nevztahuje.

Existuje i druhá možnost, jak tuto situaci vyřešit, a to pomocí tzv. zvláštního zajištění daně, kterou vymezuje ZDPH. Zvláštní zajištění daně zjednodušeně řečeno spočívá v tom, že platba vyfakturovaná dodavatelem je rozdělena na dvě části, z nichž první část ve výši základu daně je zaplacená dodavateli a druhá část ve výši příslušné DPH je zaplacená přímo na bankovní účet správce daně, aniž by přitom správce daně vyzýval ručitele k její úhradě. Tento způsob však společnosti nedoporučuji využívat. Zvláštní zajištění daně má totiž svá úskalí, např. se snadno může stát, že poté, co odběratel uhradí DPH správci daně, se dodavatel může domáhat zaplacení celé fakturované částky, a není tedy vyloučeno, že DPH odběratel zaplatí dvakrát. Kdyby v uvedeném případě došlo k situaci, že by částku daně uhradil i dodavatel, přestože už ji uhradil odběratel v rámci zajištění daně, správce daně tuto

zaplacenou daň dodavateli nevrátí zpět. Všem těmto nepříjemným problémům lze předejít jedinečně vzájemnou písemnou dohodou mezi odběratelem a dodavatelem sepsanou nejlépe ještě před uskutečněním zdanitelného plnění. Avšak to je zase spojeno s další administrativou, která zatěžuje oba plátce daně. Proto mnohem snadnější je, pokud to celková hodnota a další specifiká daného zdanitelného plnění dovolí, uhradit nespolehlivému plátcovi v hotovosti. Dle mého názoru toto ustanovení ZDPH – tzv. ručení za nespolehlivého plátce - velmi negativně postihuje solventní daňové subjekty, kteří se správcem daně ochotně spolupracují, jednak tím, že je zatěžují další administrativou, tak také tím, že je na ně nepřímo přenášena zodpovědnost za úhradu daně v případě nespolehlivých plátců. Společnosti proto doporučuji vyhnout se jakémukoli riziku, ze kterého by pro ni mohl vyplynout závazek ručení za nezaplacenou daň (22).

4.4.3 DAŇOVÉ DOKLADY V ELEKTRONICKÉ PODOBĚ

Další krok, jak může společnost výrazně zjednodušit své povinnosti a mimo to také ušetřit finance, je zavedení elektronických daňových dokladů, které jsou od roku 2013 plně rovnocenné jako daňové doklady listinné.

Společnost BPS Interiér, s.r.o. však nevlastní uznávaný elektronický podpis ani uznávanou elektronickou značku ani nepoužívá systém elektronické výměny dat (dále jen „EDI“) a z toho důvodu během obchodování s EU dosud nepoužívala elektronické daňové doklady a posílala daňové doklady odběratelům buď spolu se zbožím, nebo prostřednictvím pošty. Tento způsob však vedl mnohdy k problémům se samotným doručením daňových dokladů, což zvláště při dodání zboží odběratelům z jiných členských států způsobovalo značné problémy s řešením těchto situací. Z toho důvodu společnost plánuje přejít alespoň v rámci intrakomunitárních dodávek zboží k vystavování elektronických daňových dokladů a chce se na tomto dohodnout se svými odběrateli. Jenomže v této oblasti společnost řeší problém, jak správně interpretovat nová ustanovení § 34 ZDPH o povinnosti zajištění věrohodnosti původu dokladu, neporušitelnosti jeho obsahu a čitelnosti za předpokladu neexistence elektronického podpisu, elektronické značky a absence používání systému EDI. Společnost v této oblasti řeší otázku, zda si pořídit elektronický podpis, díky němuž bude věrohodnost původu dokladu a jeho neporušitelnost zcela jistě zaručena, nebo zajišťovat tyto náležitosti daňového dokladu jiným způsobem, jak umožňuje novela ZDPH.

Jak vyplývá z novelizovaného § 34 ZDPH, tak již opravdu není povinností při vystavování elektronických daňových dokladů vlastnit elektronický podpis nebo značku nebo

používat systém EDI, protože věrohodnost původu dokladu, čitelnost a neporušitelnost jeho obsahu lze prokázat i jiným způsobem. ZDPH v § 34 odst. 3 uvádí, že tyto vlastnosti lze prokázat prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním. Zákon však přímo neuvádí žádný konkrétní příklad těchto mechanismů a procesů. Podle mého názoru by však v ZDPH měly být uvedeny jasné příklady, konkrétní specifikace výše zmíněných kontrolních mechanismů a procesů, které budou pro správce daně dostatečně věrohodné. Domnívám se, že absence těchto údajů v samotném ZDPH uvádí daňové subjekty do velké nejistoty ohledně toho, zda je u jimi vystavovaných elektronických daňových dokladů dostatečným způsobem zajištěna věrohodnost jejich původu a neporušitelnost jejich obsahu.

Jelikož ZDPH přímo neuvádí žádné konkrétní příklady těchto kontrolních mechanismů zmíněných v odst. 3 § 34 ZDPH, které by mohly vytvořit spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a zdanitelným plněním, je nutné hledat bližší informace v jiných zdrojích. K dispozici mohou posloužit vysvětlující poznámky zveřejněné Komisí EU, které přes jejich právní nezávažnost mohou v těchto případech pomoci. Podle nich lze požadovanou vazbu prokázat podle návaznosti jednotlivých dokladů provázejících proces dodání, který je spojen s objednávkou, na niž navazuje přepravní doklad a nakonec samotná faktura (23). Tímto nebo podobným řetězcem dokumentů lze prokázat, že plnění bylo skutečně přijato od osoby uvedené na daňovém dokladu jako dodavatel – tímto způsobem dochází k vytváření spolehlivé a jasné vazby – tj. tzv. auditní stopy mezi daňovým dokladem a souvisejícím plněním (7 s. 67).

Protože však způsob prokázání vazby mezi daňovým dokladem a souvisejícím plněním není konkrétně vymezen v žádném závazném právním předpise, pak doporučuji společnosti BPS Interiér, s.r.o. s ohledem na jistotu při případné kontrole finanční správy zřídit uznávaný elektronický podpis a tímto způsobem na svých dokladech zajišťovat věrohodnost původu, čitelnost a neporušenost jejich obsahu. Stejně tak by měla společnost postupovat i v případě pořizování zboží od svých dodavatelů, tzn., pokud jde o elektronické daňové doklady, pak doporučuji přijímat pouze takové, které mají uznávaný elektronický podpis nebo značku, nebo jsou vyhotoveny v rámci systému EDI, pokud dodavatel takto není schopen zajistit své elektronické daňové doklady, pak doporučuji dohodnout se s dodavatelem na fakturaci v listinné podobě.

5. ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat uplatňování DPH se zaměřením na intrakomunitární dodávky zboží včetně aplikace dané problematiky na konkrétních příkladech spolu s návrhy na jejich řešení a porovnání hlavních změn v oblasti DPH mezi lety 2012 a 2013.

Uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek zboží má svá specifika, která by měl každý subjekt zabývající se obchodováním s EU dobře znát. Celý ZDPH je velmi rozsáhlý a složitý právní předpis, k jehož pochopení se většina daňových subjektů neobejde bez odborné pomoci. Celá práce byla konstruována tak, aby mohla posloužit širokému okruhu uživatelů, od samotných OPD, které potřebují znalost DPH v oblasti intrakomunitárních dodávek z důvodu svého podnikání, až po zájemce o tuto oblast z řad nepodnikatelů.

Teoretická část práce je věnována především obecnému vymezení DPH, přičemž velký důraz byl v této části práce kladen právě na intrakomunitární dodávky zboží. Jelikož k hlubšímu pochopení tématu DPH je nutné věnovat tomuto tématu nejen větší množství času na rovině teoretické, ale je potřeba hlavně umět uvedené teoretické znalosti aplikovat v konkrétních situacích, byla další část práce - celá 4. kapitola - věnována konkrétním příkladům souvisejících s obchodováním se zbožím v rámci EU z pohledu tuzemského plátce daně včetně jejich řešení. Ke všem příkladům uvedeným v této práci se vztahují přílohy zařazené na konci práce, jako např. daňové přiznání, souhrnné hlášení a další. V celé praktické části práce je řešena složitá problematika intrakomunitárních dodávek zboží aplikovaná na konkrétní společnosti a v závěru kapitoly rovněž nechybí ani návrhy a doporučení v souvislosti s intrakomunitárními dodávkami zboží a se změnami, které vstoupily v platnost od roku 2013.

V této práci jsem si rovněž kladla za cíl porovnání hlavních změn, které přinesla novela DPH k 1. lednu 2013. V celé práci můžeme najít důrazy kladené právě na změny, které nastaly od letošního roku. Změny, které přinesla novela ZDPH jsou zde nejen popsány, ale i porovnány s legislativním stavem platným do konce roku 2012, v některých případech je i zhodnocen jejich přínos pro plátce daně.

Pokud bych měla stručně shrnout změny, které novela ZDPH přinesla pro poplatníky a plátce daně, tak musím konstatovat, že jde o změny jak pozitivní, tak negativní. Přičemž mezi pozitivní změny jistě patří vymezení nového daňového subjektu tzv. identifikované osoby, čímž došlo k výraznému zjednodušení obchodování neplátců daně v rámci EU, kdy oproti roku 2012 již nevzniká OPD povinnost registrace k dani v celé řadě případů, jako např. při překročení limitu při pořizování zboží z EU, nebo při pořízení služby atd. To je jistě velmi

pozitivní změna, navíc velmi oceňuji i možnost zrušení registrace plátce daně s následnou registrací identifikované osoby právě těm plátcům, kteří se v období od 1. dubna 2011 do 31. prosince 2012 stali plátcí daně právě na základě původních ustanovení ZDPH dle § 94 odst. 6 až 11 a § 94 odst. 15 ZDPH.

Další ryze pozitivní změnou je dle mého názoru vymezení nových pravidel ve vystavování daňových dokladů, především to, že odběratel při pořízení zboží z EU již nemá povinnost doplňovat na daňový doklad údaje o dani a povinnost přiznat daň nastává tedy již ne dnem doplnění údajů na daňový doklad, ale dnem vystavení tohoto dokladu dodavatelem, popřípadě k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Tímto došlo k velkému zjednodušení při určování vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží. Odběratel tak má jen povinnost uvést údaje o dani pouze do zvláštní evidence DPH v členění podle jednotlivých členských států. Nutno však dodat, že i zde může nastat problém, a to v případě, že dodavatel pošle doklad odběrateli až po stanoveném termínu. V tomto případě by pak měl odběratel – plátce daně - podat dodatečné daňové přiznání, aby nedocházelo k nesrovnalostem v mezinárodním systému VIES.

K negativním změnám poslední novely ZDPH bohužel patří zvýšení obou sazeb daně o jeden procentní bod, rozšíření oblasti ručení za nezaplacenou daň, což velmi negativně zatěžuje solventní a spolehlivé plátce, ale také změna základního zdaňovacího období pro nové plátce od roku 2013 bez ohledu na výši jejich obratu. Plátcí registrovaní v roce 2013 se mohou stát čtvrtletními plátcí de facto až v třetím roce od této registrace, a to jen v případě, že jejich roční obrat nepřesahuje 10 mil. Kč. Tohle ustanovení však způsobuje jen další nárůst administrativní náročnosti už tak administrativně náročného procesu přiznávání DPH a navíc, v případě, že plátcům daně bude při podávání měsíčních daňových přiznání vycházet vlastní daňová povinnost, pak to bude mít i negativní vliv na jejich cash flow, protože tak budou muset daň odvádět dříve než jako čtvrtletní plátcí.

Závěrem musím dodat, že i pro mě samotnou bylo vypracování této diplomové práce velkým přínosem. Hlubší studium této problematiky mi přineslo nový vhled do tohoto tématu a pevně věřím, že i čtenáři bude tato diplomová práce obohacujícím.

1. MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MF: *Informace MF o změnách v oblasti DPH s účinností od 1. 1. 2013* [online]. MF [15. 1. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_75640.html.
2. TOMÁNEK, Petr. *Hospodaření krajů a obcí*. Ostrava: VŠB – TUO, 2009.
3. BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 580 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
4. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
5. PRACOVNÍ RÁDCE. *Slovník pojmů* [online]. Pracovní rádce [5. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.pracovniradce.cz/slovník-pojmu/40-pojmy/395-da-in-rem>.
6. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
7. *Poradce 2013/6*. Český Těšín: Poradce, s.r.o., 2000- , roč. 1- . ISSN 1211-2437.
8. PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4.2012*. 7. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
9. BÁRTA, Jan a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. 445 s. ISBN 978-80-7380-318-6.
10. MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Daňový portál: *Zdanění elektronických služeb* [online]. MF [26. 10. 2012]. Dostupné z: http://adiszes.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/izes/zakl_informace.faces;jsessionid=B11827F740205CCD1410804CF89642A2.ajp13sqli11.
11. DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9 vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.
12. LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.4.2012*. 9. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
13. HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 152 s. ISBN 978-80-7357-622-6.
14. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 4. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2010. 344 s. ISBN 978-80-7273-164-0.
15. FAŠKOVÁ, Andrea. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
16. RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2011*. 11. vydání. Olomouc: Anag, s.r.o., 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
17. EVROPSKÁ KOMISE. *Co je to systém VIES* [online]. Evropská komise [5. 11. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs.

18. ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Kurzy devizového trhu* [online]. ČNB [4. 3. 2013]. Dostupné z:
http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/.
19. LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.4.2011*. 8. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3.
20. DAŇAŘI ONLINE. *Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem!* [online]. LANDGRÁF, Roman [22. 3. 2013]. Dostupné z:
<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33807v43261-ochrana-dobre-viry-ma-sve-misto-i-pred-financnim-uradem/>.
21. . PATRIA ONLINE. *Kdy může plátce zastihnout nové ručení za DPH* [online]. ČERNOHOUZ, Jan [15. 2. 2013]. Dostupné z:
<http://www.patria.cz/pravo/2243743/kdy-muze-platce-dane-zastihnout-nove-ruceni-za-dph.html>.
22. PATRIA ONLINE. *Ručení za DPH: návod, jak se mu pokud možno vyhnout* [online]. ČERNOHOUZ, Jan. [16. 2. 2013]. Dostupné z:
<http://www.patria.cz/pravo/2248509/ruceni-za-dph-navod-jak-se-mu-pokud-mozno-vyhnut.html>.
23. DAŇAŘI ONLINE. *Rozhovor s Olgou Holubovou o elektronických daňových dokladech* [online]. KŘÍŽEK, Vítězslav [16. 2. 2013]. Dostupné z:
<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39723v49746-rozhovor-s-olgou-holubovou-o-elektronickych-danovych-dokladech/>.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

Knižní zdroje:

- [1] BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 580 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [2] BÁRTA, Jan a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. 445 s. ISBN 978-80-7380-318-6.
- [3] BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 4. vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2010. 344 s. ISBN 978-80-7273-164-0.
- [4] DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.
- [5] FAŠKOVÁ, Andrea. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
- [6] GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 5. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2011. 160 s. ISBN 978-80-247-3804-8.
- [7] HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 152 s. ISBN 978-80-7357-622-6.
- [8] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2013*. 22. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2013. 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2.
- [9] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.4.2011*. 8. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3.
- [10] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1.4.2012*. 9. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- [11] PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: vydání nejen k novele od 1.4.2011*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 144 s. ISBN 978-80-7357-660-8.
- [12] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.4.2012*. 7. vyd. Olomouc: Anag, s.r.o., 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
- [13] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka k 1.1.2011*. 11. vydání. Olomouc: Anag, s.r.o., 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
- [14] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [15] ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [16] TOMÁNEK, Petr. *Hospodaření krajů a obcí*. Ostrava: VŠB – TUO, 2009.

Tištěná periodika:

- [17] *Poradce 2013/6*. Český Těšín: Poradce, s.r.o., 2000- , roč. 1- . ISSN 1211-2437.

Legislativa:

- [18] Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH
- [21] Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, o společném systému DPH, pokud jde o pravidla fakturace

Internetové zdroje:

- [22] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. MF: *Informace MF o změnách v oblasti DPH s účinností od 1. 1. 2013* [online]. MF [15. 1. 2013]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_75640.html.
- [23] PRACOVNÍ RÁDCE. *Slovník pojmů* [online]. Pracovní rádce [5. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.pracovniradce.cz/slovník-pojmu/40-pojmy/395-da-in-rem>.
- [24] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Daňový portál: *Zdanění elektronických služeb* [online]. MF [26. 10. 2012]. Dostupné z: http://adiszes.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/izes/zakl_informace.faces;jsessionid=B11827F740205CCD1410804CF89642A2.ajp13sqli1l.
- [25] EVROPSKÁ KOMISE. *Co je to systém VIES* [online]. Evropská komise [5. 11. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs.
- [26] DAŇAŘI ONLINE. *Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem!* [online]. LANDGRÁF, Roman [22. 3. 2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33807v43261-ochrana-dobre-viry-ma-sve-misto-i-pred-financnim-uradem/>.
- [27] PATRIA ONLINE. *Kdy může plátce zastihnout nové ručení za DPH* [online]. ČERNOHOUZ, Jan [15. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.patria.cz/pravo/2243743/kdy-muze-platce-dane-zastihnout-nove-ruceni-za-dph.html>.
- [28] PATRIA ONLINE. *Ručení za DPH: návod, jak se mu pokud možno vyhnout* [online]. ČERNOHOUZ, Jan. [16. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.patria.cz/pravo/2248509/ruceni-za-dph-navod-jak-se-mu-pokud-mozno-vyhnout.html>.
- [29] DAŇAŘI ONLINE. *Rozhovor s Olgou Holubovou o elektronických daňových dokladech* [online]. KŘÍŽEK, Vítězslav [16. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39723v49746-rozhovor-s-olgou-holubovou-o-elektronickych-danovych-dokladech/>.

SEZNAM ZKRATEK:

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EDI	zkratka pro Elektronickou výměnu dat
EMU	Evropská měnová unie
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
Makro	Makro Cash & Carry ČR, s.r.o.
NSS	Nejvyšší správní soud
OPD	Osoba povinná k dani
ORD	Osoba registrovaná k dani
VIES	VAT Information Exchange System
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZOPD	Zahraniční osoba povinná k dani

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2013



.....
Bc. Patricie Stonawská

SEZNAM PŘÍLOH:

Příloha č. 1 - Účetní případy vznikající v souvislosti s DPH

Příloha č. 2 - Názvy vybraných účtů dle účetní osnovy pro podnikatele

Příloha č. 3 - Přehled registračních limitů pro potřeby § 8 ZDPH zasílání zboží

Příloha č. 4 - Vybrané denní kurzy devizových měn vyhlášené ČNB

Příloha č. 5 – Podklady k DPH společnosti BPS Interiér, s.r.o. za 1. čtvrtletí 2013

Příloha č. 6 – Zvláštní evidence DPH v členění podle jednotlivých členských států za
1. čtvrtletí 2013

Příloha č. 7 - Přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2013 společnosti BPS Interiér, s.r.o.

Příloha č. 8 - Souhrnné hlášení za měsíc únor 2013 společnosti BPS Interiér, s.r.o.

Příloha č. 9 - Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu